

## Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



Universidad  
de Alcalá

### **Independencia y responsabilidad en el nuevo Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas**

Curso académico: 2020-2021

#### **Trabajo Fin de Máster**

Presentado por:

**D./Dña. Verónica Cogorro Pizarro**

Dirigido por:

**Dr. Javier Pérez**

Alcalá de Henares, a 7 de junio de 2021

# **INDEPENDENCIA Y RESPONSABILIDAD EN EL NUEVO REGLAMENTO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS**

## ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN:.....	3
2.	REVISIÓN DE LA LITERATURA CIENTÍFICA .....	4
a.	ESCÁNDALOS FINANCIEROS Y SU EFECTO SOBRE LA CREDIBILIDAD DE LA AUDITORÍA .....	4
b.	EL RETO DE MEJORAR LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA .....	5
c.	EL DEBER DE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES SEGÚN LA NUEVA NORMATIVA .....	6
d.	AUDITORÍAS CONJUNTAS: DOS POR EL PRECIO DE UNA.....	6
e.	LOS ECONOMISTAS ALERTAN SOBRE LAS DIFICULTADES De LOS PEQUEÑOS Y MEDIANOS AUDITORES PARA COMPETIR EN EL MERCADO ANTE LA NUEVA LEY .....	7
3.	JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	8
4.	ALGUNOS ESCÁNDALOS RELACIONADOS CON LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR .....	9
a.	ANÁLISIS DE LOS ESCÁNDALOS CORPORATIVOS .....	9
a.	CONSECUENCIAS DE LOS ESCÁNDALOS.....	19
3.	MARCO TEÓRICO Y LEGAL.....	21
a.	ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO .....	34
b.	COMISIÓN DE AUDITORÍA.....	37
c.	ORGANISMOS REGULADORES .....	37
4.	FACTORES DE RIESGO DE LA INDEPENDENCIA .....	40
5.	MEDIDAS DE SALVAGUARDA: .....	43
a.	DEFECTOS DE LA LEY DE AUDITORÍA ESPAÑOLA .....	46
b.	SISTEMAS DE CONTROL .....	51
6.	CONCLUSIONES.....	60
	BIBLIOGRAFIA.....	63

## 1. INTRODUCCIÓN:

El origen de la profesión del auditor de cuentas puede ser atribuido a Inglaterra, donde el mayor volumen de actividad que supuso la revolución industrial de mediados del siglo XVIII y el incremento de las inversiones en empresas norteamericanas trajo consigo la necesidad de aumentar la supervisión de la gestión de las empresas, con el fin de salvaguardar los intereses de los ahorradores. (Ródriguez, Martínez y Cudeiro, 2012).

La caída de la bolsa de Nueva York en 1929 puso de manifiesto esta necesidad de revisión, principalmente para aquellas empresas que cotizan en bolsa. Es entonces cuando las entidades estadounidenses comienzan a regular la supervisión contable y financiera y se definen los Principios Contables Generalmente Aceptados (Cañibano y Angulo, 1996).

Con el fin de asegurar el cumplimiento de los principios definidos y garantizar la veracidad de la información financiera de las empresas, se establece la obligatoriedad de revisión de los estados financieros para todas aquellas empresas que coticen en cualquier mercado bursátil (Van Kooten, 1980).

Desde entonces la profesión del auditor, como experto independiente que revisa y verifica las cuentas y la situación económica de una empresa y emite un informe con su conclusión, ha ido evolucionando, así como lo ha hecho la regulación de esta materia. Cambios en la regulación impulsados en algunos casos por los escándalos de fraude más mediáticos, como el caso Enron o Gowex entre otros. Bet, L. (2015). La auditoría nace como instrumento para reducir los riesgos de fraude en los entes económicos SABER, CIENCIA Y Libertad ISSN: 1794-7154 Vol. 10, No.2

Sin embargo, en una economía en constante transformación y con la rapidez de los cambios tecnológicos, cada vez resulta más complejo asegurar el buen hacer de las empresas, por lo que parece básico asegurar la función del auditor y su independencia como requisito indispensable para confirmar que no existe alteración o manipulación de registros financieros, omisiones y tergiversación de los hechos, principal razón de los fraudes empresariales según Rezaee (2005).

El artículo 43 del Texto Refundido de la ley de auditoría de Cuentas hace mención al concepto de independencia, “los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deben abstenerse de realizar una auditoría de cuentas cuando exista alguna relación financiera, económica, laboral, familiar o la prestación de servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, que pudiera comprometer su independencia”.

La independencia en la auditoría es un requisito indispensable, sin la misma, la función de los auditores carecería de sentido. El auditor debe mantener el escepticismo profesional y la objetividad, y permanecer libre de conflictos de interés, para poder dar una opinión objetiva y libre de sesgos. Además, el auditor debe analizar si existen amenazas a su independencia, para poder establecer las salvaguardas que sean necesarias.

Con los escándalos financieros por fraude ocurridos en los últimos años, como Enron, Gowex o Pescanova, la profesión de auditoría ha perdido credibilidad y confianza, ya que ha hecho cuestionarse por qué estas situaciones no habían sido descubiertas por el auditor y si la ausencia de independencia o no puede estar relacionada con dichos fraudes.

## 2. REVISIÓN DE LA LITERATURA CIENTÍFICA

En la literatura podemos encontrar estudios que destacan las formas más comunes en las que se producen escándalos financieros de las sociedades. Analizando las causas por las que se han producido las quiebras de las compañías, Sánchez y Moraga (2005), concluye que, se puede establecer como norma general que los elementos esenciales por los que estallan escándalos financieros son los siguientes: el uso de prácticas contables agresivas creativas y la vulneración de las conductas éticas. Por otra parte, Mascarós (1999), establece las acciones que están vinculadas con los fraudes y se pueden encontrar en todas las actividades de las relaciones sociales. También, Rezaee (2005), indica que los fraudes pueden ser principalmente por la alteración o la manipulación de registros financieros, omisión de información y tergiversación de los hechos.

Analizamos algunos artículos que resaltan tanto los escándalos financieros como cuestiones que preocupan de la actual normativa.

### a. “ESCÁNDALOS FINANCIEROS Y SU EFECTO SOBRE LA CREDIBILIDAD DE LA AUDITORÍA”

Autores: DRA. Marcela Jaramillo Jaramillo; DRA. María Antonia García Benau; DR. Manuel Antonio Pérez Chávez

Realizan un análisis de escándalos financieros que se han producido, destacando que la diferencia entre todos ellos es la magnitud y la información derivada de los mismos, y que han hecho cuestionar la ética de los auditores.

Se analizan los diversos motivos que llevan a que se produzcan este tipo de situaciones que pueden ir desde estafas, apoderamiento de bienes ajenos a la incompetencia u omisión de información.

Las discrepancias entre los intereses de los accionistas y administradores en sociedades de gran tamaño y entornos complejos pueden dar lugar a conflictos de intereses, generar malas prácticas que deriven en este tipo de escándalos.

Con todo ello se ha involucrado a los auditores haciendo que la opinión pública dude de su credibilidad. Se analiza si en ocasiones los auditores han podido dejar un poco de lado su ética e independencia para ayudar al cliente a dar una mejor imagen o que se produjese por una falta de

experiencia en el sector. Los auditores insisten en que se les atribuye en ocasiones funciones detectivas, que se encuentran fuera de su alcance y que la auditoría proporciona seguridad razonable pero no absoluta.

Por ello, los organismos profesionales han continuado diseñando formas de obtener evidencias de auditoría que den mayor seguridad, si bien cuando hay una intención clara de engañar es muy complicado detectarlos. A su vez, se ha ido tendiendo cada vez más a adaptar la normativa internacional.

## b. “EL RETO DE MEJORAR LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA”

Autor: Frederic Borràs Pàmies (Real Academia Europea de Doctores)

Se da un convencimiento global de que las auditorías de calidad son una fuente de estabilidad financiera. Se está realizando por ello un esfuerzo internacional para mejorar la imagen de calidad en el trabajo de los auditores que han perdido credibilidad, debido a una desconfianza provocada por la crisis financiera provocada unos años atrás y por los denominados escándalos financieros que han cuestionado el papel de los auditores. Se considera que los auditores tienen un papel fundamental para la estabilidad financiera en la medida que se confía en la credibilidad de las auditorías de calidad.

Se destaca también que para que se garantice que los estados financieros muestren la imagen fiel de las sociedades, los auditores deben cumplir los requerimientos de independencia y mantener el escepticismo profesional.

España ha seguido un duro proceso normativo en el cuál se han incrementado los requerimientos para la profesión, lo que ha supuesto que profesionales hayan expresado su desacuerdo basándose en que se presentan criterios no realistas y en que se incrementan los requisitos formales entorpeciendo la realización de sus trabajos. También se critica la ambigüedad del texto, donde se trata los requisitos para mantener la independencia del auditor y las incompatibilidades en los trabajos.

Se trata también de las manifestaciones escritas que debe realizar el auditor atendiendo a la NIA-700, acerca del cumplimiento de su independencia respecto a la entidad auditada. Esta declaración se realiza con más detalle en el caso de Entidades de Interés Público. Este es uno de los requerimientos de la normativa para reforzar la independencia.

Cobra especial importancia el control interno de los auditores de cuentas con el fin de que se garantice la calidad en sus trabajos.

### c. “EL DEBER DE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES SEGÚN LA NUEVA NORMATIVA”

Autor: Enrique Rubio Herrera (Subdirector General de Normas técnicas de auditoría Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas)

El artículo nos habla del régimen de independencia al que están sujetos los auditores de cuentas para realizar su actividad, desde la entrada en vigor de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y el Reglamento (UE 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014. En ellos se trata los requisitos necesarios para las auditorías de sociedades de interés público.

Se ha ido fortaleciendo a lo largo de los años que los auditores deben mantener una actitud constante de escepticismo profesional y se debe prestar una atención especial a que no se produzcan conflictos de interés. Para ello, además, se establece en el caso de entidades de interés público una lista de servicios prohibidos que no pueden ser prestados por la sociedad auditora ni entidades de su misma red, a la entidad que tiene contratados los servicios de auditoría ni a su grupo. También se establecen limitaciones en los honorarios de servicios permitidos pero distintos de los de auditoría, la obligación de rotación de los auditores para lo que se ha establecido un periodo máximo de contratación. Destaca el papel de la Comisión de Auditoría para reforzar la independencia.

Se recalca que esta normativa ha fortalecido la independencia de los auditores, principalmente cuando se trate de entidades de interés público, a través de la fijación de ciertos límites, todo ello para favorecer la confianza en los informes de auditoría.

Por otro lado, también se avanza a una convergencia de la normativa comunitaria, que requerirá que los auditores individuales y sociedades de auditoría adapten sus procedimientos. Con ello se beneficiarán los auditores al mejorar la imagen de estos en cuanto a la independencia o incompatibilidad, y mejora la fiabilidad de la información auditada, favoreciendo las decisiones tomadas por terceros que se basen en ella.

### d. AUDITORÍAS CONJUNTAS: DOS POR EL PRECIO DE UNA

Autores: Francisco Jimeno Rozalén y José Ramón Sánchez Jimeno

Destacan entre la numerosa normativa en España hasta la actualidad la auditoría conjunta. El artículo 19 de la Ley, amplía los preceptos que se incluían en la Norma Técnica de Auditoría (en adelante NTA) de la relación entre auditores.

Con el nuevo ordenamiento internacional se dejaba fuera de alcance los requerimientos y las actuaciones para la rotación de los auditores y las pautas que se deberían seguir para las auditorías conjuntas. Esto fue regulado en la NTA de 2014 y en el reglamento actual. En la Ley 22/2015 se incluye la indicación de que la junta general puede nombrar auditor a varias personas

físicas o jurídicas para que actúen conjuntamente. Además, añade la posibilidad de que pasado el periodo máximo de contratación de 10 años establecido para entidades de interés público, se amplíe por 4 años en el caso de auditorías conjuntas.

Hace referencia a los requisitos establecidos para este tipo de auditorías, como son el hecho de que se debe emitir un único informe del cual sean responsables todos los firmantes, la opinión en párrafos diferentes en el caso de que tuviesen lugar discrepancias exponiéndose los motivos de estos, la obligación o imposibilidad de que los auditores que realizan encargos conjuntos no pertenezcan a la misma red. Se deben comunicar cualquier circunstancia que pueda afectar a su independencia, y compartirán el deber y responsabilidad de conservar y custodiar los papeles de trabajo.

España debe superar las reticencias de los auditores que pueden encontrar que alguien se esta inmiscuyendo en su trabajo, y puede tomar referentes como es el caso de países como Francia, en el cual es obligatoria la contratación de coauditorías para grupos consolidados.

La coauditoría presenta numerosas ventajas, como es la mejora de la calidad de auditoría ya que se contará con más recursos y experiencia técnica, y mayor visión para detectar cualquier asunto, y al cliente le supondrá los mismos honorarios. Sin embargo, también presenta algunos obstáculos como puede ser el que se cree inseguridad en el caso de que se produzcan discrepancias entre los auditores, y una necesaria adecuada planificación para no duplicar costes. Actualmente no existen límite de auditores para participar en la coauditoría, lo que puede plantear hasta que número es efectivo.

Con el tiempo las coauditorías seguirán aumentando las garantías de que la información que se presente sea fiel.

#### e. “LOS ECONOMISTAS ALERTAN SOBRE LAS DIFICULTADES De LOS PEQUEÑOS Y MEDIANOS AUDITORES PARA COMPETIR EN EL MERCADO ANTE LA NUEVA LEY”

Autores: Francisco Jimeno Rozalén y José Ramón Sánchez Jimeno

Se indica que las causas de que los pequeños y medianos auditores encuentren más dificultades para poder competir en este mercado se debe a la mayor burocracia y una regulación más restrictiva, además de a una mayor concentración en el sector.

En el estudio “Presente y futuro de la auditoría de cuentas en España: 10 claves”, elaborado por el Registro de Economistas Auditores y el REGA, en colaboración con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la Universidad de Cantabria pone de manifiesto estas dificultades para los pequeños y medianos auditores.

Estas sociedades que han ido encontrando cada vez más dificultades con las últimas normativas suponen un 95% de las firmas de Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC). Además, existe una mayor preocupación de la concentración del sector en unas pocas sociedades denominadas “Big Four”, que suponen un gran porcentaje de la cuota de mercado. A ello se

suma el precio/hora que es inferior a 65€ de media, lo que disminuye el que las medianas y pequeñas firmas puedan competir.

A estos puntos se suman la caída del número de auditores individuales, el incremento del número de auditores no ejercientes, la disminución significativa del número de aspirantes que se presentan a las convocatorias de acceso al ROAC y la disminución del número de empleados en las pequeñas y medianas sociedades de auditoría.

El punto a favor para este tipo de sociedades ha sido el incremento de auditorías voluntarias. Del estudio mencionado se derivan una serie de propuestas: revisar las materias ofertadas de “Auditoría de Cuentas” en las universidades, revisar los precios y la regulación de los Postgrados para el acceso al ROAC, abogar por unos honorarios más justos, procurar una mayor presencia en el mercado de las pequeñas y medianas firmas, potenciar las coauditorías, impulsar las auditorías a organismos del sector público y realzar el valor de la auditoría como base de una mayor credibilidad de la información financiera.

### 3. JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación se centrará en el análisis de la posible relación entre los escándalos financieros en los que se han visto envueltos los auditores y el cumplimiento de la independencia del auditor.

En algunos casos se ha puesto en duda la credibilidad de los auditores y su implicación en la actuación de las empresas, lo que trae consigo una pérdida de confianza en los informes de auditoría y en la figura del auditor de cuentas. En los titulares de prensa en numerosas ocasiones se ha cuestionado a los auditores externos, así como en ocasiones han sido juzgados en relación con el fraude de ciertas compañías y la implicación que hayan podido tener en el mismo. Por ello resulta necesario responder a las siguientes cuestiones:

¿Puede ser el auditor realmente independiente cuando los honorarios los paga el cliente?

¿Los escándalos financieros que han impulsado la reforma de la Ley de auditoría en cuanto a independencia, han venido derivados de la falta de independencia de los auditores?

¿Se han visto afectadas las empresas auditoras por estos escándalos o las consecuencias se han limitado a las compañías auditadas?

Para analizar las respuestas a las siguientes cuestiones, se incluye:

- El análisis de varios **escándalos financieros** más o menos mediáticos en los que los auditores se vieron implicados y que han condicionado las posteriores modificaciones de la normativa de auditoría. Como consecuencia de las actuaciones en algunos de estos escándalos se han introducido modificaciones en la normativa, en algunos casos con el objetivo de asegurar una mayor independencia de la auditoría y garantizar que sea así en la práctica. Lo cual, lleva a plantearse si actualmente hay algún resquicio en la normativa que pueda derivar a que los auditores de cuentas no sean tan independientes como



deberían, y si realmente se está cumpliendo toda la normativa en relación con la independencia.

- **Referencia al marco teórico y legal**, repasando la evolución de la normativa y destacando los organismos reguladores que juegan un papel importante, así como las Entidades de Interés Público, puesto que la normativa incluye requisitos adicionales referente a la independencia para las mismas. La legislación se ha ido reforzando en materia de independencia, que ha ido cobrando más importancia.
- Los **factores de riesgo a la independencia** y las medidas necesarias a utilizar en el caso de que se diesen estos factores. Tanto los factores de riesgo como las medidas de salvaguarda aparecen definidas en la normativa, y es de especial importancia que sean analizadas por los auditores para que puedan concluir si pueden aceptar el encargo de auditoría de cada sociedad o grupo de sociedades.
- **Defectos de la Ley de auditoría española**, analizando si existen puntos de mejora en la misma que ayudasen a garantizar la independencia de los auditores de cuentas.
- **Sistemas de control**; cómo se aseguran las sociedades auditoras y los auditores individuales de que realmente están cumpliendo con la normativa y quién supervisa a dichas firmas sobre este aspecto.
- Las **conclusiones** obtenidas tras el análisis.

## 4. ALGUNOS ESCÁNDALOS RELACIONADOS CON LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

### a. ANÁLISIS DE LOS ESCÁNDALOS CORPORATIVOS

Escándalos financieros como el de Bankia, Enron, Pescanova entre otros muchos más han tenido como consecuencia graves crisis cuyos efectos negativos siguen vigentes en la actualidad. El factor común que tienen todos ellos, es que la firma auditora también se vio implicada o expuesta en algunas de las irregularidades descubiertas. Por ello es importante analizar el papel clave que desempeñan los auditores en la prevención de situaciones con riesgo de fraude, y hasta qué punto la independencia de la firma auditora es esencial para prevenir este tipo de situaciones. Algunas de estas situaciones que han tenido mayor repercusión son:

**A nivel internacional, algunos de los escándalos financieros con mayor repercusión han sido caso Enron en Estados Unidos y el caso Pamalat en Italia:**

### **Caso Enron:**

Uno de los casos con mayor repercusión internacional fue el de la compañía Enron, la cual comenzó sus operaciones en 1985 después de que se fusionaran las compañías Kenneth Houston Natural Gas e Internorth, ambas sociedades estaban dedicadas al sector energético a través de la gestión de gaseoductos. Poseía 37.000 millones de activos en oleoductos para transportar gas natural entre productores y clientes.

Antes de la fusión, en EE. UU. existía una fuerte regulación del mercado de gas. La administración del gobierno imponía el precio y las condiciones de venta provocando un producto con precios inestables y difíciles de vender. Los productores que eran los dueños de los campos donde se extraía el gas, pero no de las condiciones de venta se vieron obligados a tomar diferentes medidas, la principal fue la negociación a largo de plazo de contratos con empresas transportistas, dándoles la posesión del gas extraído en el presente y en el futuro.

Con el fin de la crisis del petróleo, la demanda que había por el gas natural cayó estrepitosamente y debido a los contratos firmados en años anteriores, las empresas transportistas eran obligadas a adquirir una cantidad ilimitada de materia prima a los productores. Esta situación se volvió insostenible para las empresas transportistas y más pronto que tarde las compañías empezaron a quebrar y otras fueron absorbidas o fusionadas, así nació Enron.

El gobierno de Estados Unidos en esa época desarrollo ciertos cambios en la regulación que afectaron a la industria del gas, produciéndose una desregulación de precios y se permitieron acuerdos más flexibles entre productores y transportistas, favoreciendo que Enron pusiera en marcha una estrategia de diversificación, operando en mercados no regulados de gas y electricidad, hasta convertirse en un grupo de empresas que poseía y operaba gaseoductos, plantas de electricidad, plantas de papel y celulosa, centrales hidroeléctricas y activos internacionales que cotizaban en bolsa. Además, fue creciendo por todo el mundo, lo que le llevó a poder controlar los precios de la energía, y eliminar a sus competidores más débiles, principalmente en California. Al depender el precio de la energía de la cantidad disponible, la compañía programaba apagones en las ciudades, alegando incendios en centrales eléctricas, y esto provocaba que el precio de la energía se incrementase y tuviesen mayores beneficios.

Enron pasaba a ser un conglomerado de empresas con un modelo de negocio complejo, en el que la falta de un efectivo control interno permitió a sus directivos llevar a cabo una contabilidad fraudulenta y manejar sus estados financieros de una manera más conveniente para la misma, que hizo aumentar el valor de las acciones. Encubrieron el endeudamiento que poseía la Sociedad para no perder la confianza de sus inversores, y que estos tuvieran la imagen de que la compañía poseía liquidez. Entre las prácticas contables que utilizaron, cabe destacar la conversión de los activos en pasivos, de los créditos en ingresos y se inflaron todos los

beneficios. Utilizaban cruces de operaciones entre filiales para encubrir las pérdidas y seguir obteniendo financiación.

Sin embargo, la compañía se encontró con algunos problemas: Operaban con contratos a largo plazo, que, atendiendo a la normativa contable de aquel momento, se requerían provisiones sobre los ingresos futuros. Además, Enron vendía sus acciones a sus empleados, para que le sirvieran como inversión para sus planes de pensiones, y a través de Entidades con Propósito Especial realizaban transacciones trasladando pérdidas a estas entidades, puesto que al ser entidades independientes no debían ser consolidadas (Alonso, 2002). Las operaciones que llevaban a cabo estas entidades eran la venta y concesión de préstamos, poseían la inversión en sus propias empresas y reflejaban un falso crecimiento al inflar, además, sus ingresos.

En marzo de 2001, una periodista, Bethany McLean, difundió un artículo tratando la opacidad operativa de Enron, y llamando la atención acerca del fuerte crecimiento de esta en poco tiempo. En agosto de 2001, su director ejecutivo Jeffrey Skilling, dimitió y en octubre de ese mismo año, Enron declara pérdidas de 638 millones de euros, y la Securities and Exchange Commission comienza a investigar a la compañía. Esta situación lleva a una caída del valor en Bolsa de las acciones de la Sociedad en el mes de noviembre del mismo año.

Esta situación supuso uno de los mayores escándalos financieros, y una de sus consecuencias fue la desaparición de la firma de auditoría Arthur Andersen, encargada de la auditoría de Enron, y declarada como culpable de obstrucción a la justicia y destrucción de documentación en junio de 2002 (sin que se llegase a probar la destrucción de documentos verdaderamente relevantes). Posteriormente, Lay y Skilling (presidente y director ejecutivo) fueron acusados y declarados culpables de fraude y conspiración en 2006.

Esto cuestiona la independencia que tuvo la firma auditora, que, además, prestaba servicios de consultoría a la compañía, que le suponían una facturación de 27 millones de euros, superiores a los 25 millones que facturaba por los servicios de auditoría.

Como se menciona posteriormente, este caso contribuyó a la aprobación en julio de 2002 de la Ley Sarbanes-Oxley.

### **Caso Parmalat**

En 2003 la compañía Parmalat era una multinacional del sector agroalimentario dedicada a productos lácteos y conocida prácticamente a nivel global, que llegó a ser líder en leche UHT. Estuvo en el octavo puesto como grupo industrial de Italia, estando presente en más 30 países y teniendo contratados casi 36.000 trabajadores. Mientras iba creciendo contaba con el soporte de los mayores bancos del mundo, como Bank of America, JP Morgan o Citigroup. Diseñó una táctica de crecimiento global imitando la experiencia anterior de la compañía Coca Cola.

Fue entonces, a finales de 2003 cuando emitió bonos, sorprendiendo a sus inversores y ejecutivos con este aumento de deuda. Esta emisión fue ordenada por el jefe de finanzas, Fausto Tonna, que fue revertida por el fundador y director de Parmalat, Calisto Tanzi.

Ante la poca credibilidad que se tenía de Parmalat en ese momento, en noviembre de 2003 el regulador italiano, la Consob, solicitó a la sociedad información y clarificación de sus cuentas. Este hecho desencadenó la bajada en la cotización de sus acciones y en la contratación de sus bonos. Al dar esta información, y en ese mismo mes, es cuando la entidad reconoce que no tiene forma de garantizar la liquidez de la inversión en el fondo Epicurum de las islas Caimán, la cual ascendía a la cantidad de 496 millones de euros. Esto provocó la dimisión al jefe de finanzas, cuyo lugar fue ocupado por Alberto Ferraris.

Con esta situación, el valor de las acciones bajo de una cotización de 3,10 euros a 11 céntimos de euro a finales de diciembre de 2003. Standard & Poor's disminuyó la calificación de las acciones, indicando que existía riesgo de suspensión de pagos. Como consecuencia, los inversores tendían a retirar su inversión en Epicurum, y provocó la renuncia del nuevo director financiero. Suspendieron la cotización de los valores de Parmalat en la Bolsa de Italia al mismo tiempo que se hizo efectiva su exclusión del MIB 30, que es su principal índice.

El escándalo estalló cuando el Bank of America informa a Grant Thornton, que era el auditor de Bonlat Financing Corporation, entidad perteneciente al Grupo Parmalat y situada en las Islas Caimán, de que no existía una supuesta cuenta a nombre de esta sociedad y los auditores en su investigación destaparon la falsedad de un documento que garantizaba tres mil novecientos millones de euros, en una cuenta de un paraíso fiscal. La compañía había utilizado un escáner para calcar el logotipo de Bank of America, y con ello falsear el documento que justificaba la existencia de esa cuenta con el importe mencionado. Por ello, Bank of America presentó ante los tribunales una demanda por falsificación.

Parmalat destituye a su auditor, Deloitte & Touche Spa como su auditor, y a Grant Thornton como auditor en su sociedad filial Parmalat SPA. Deloitte & Touche Spa era el considerado el auditor principal. Al parecer, Deloitte en ningún momento verificó la autenticidad de las cuentas de las filiales, por el contrario, integraba a su informe la información suministrada por Grant Thornton, por lo que dependía en gran medida de esta auditora para la comprobación de los activos consolidados. Deloitte & Touche se negó a opinar sobre las cuentas del primer semestre, alegando que había encontrado serias sospechas sobre la transparencia y la corrección de las cuentas de la entidad auditada. En el año 2004 el comisario extraordinario del Grupo Parmalat, Enrico Bondi, exigió una indemnización en torno a 10.000 millones de dólares a las firmas auditoras Deloitte & Touche y Grant Thornton, después de destituir las. Finalmente, en el 2007 Parmalat y Deloitte alcanzaron un acuerdo, en el cual la firma auditora se responsabilizó a pagar un total de 149 millones de dólares, para restituir con ello el daño causado.

También se acabó descubriendo que la entidad utilizaba sociedades constituidas en paraísos fiscales para registrar activos ficticios que creaban, además de realizar un uso intensivo de derivados, todo ello en un complejo entramado, que formalmente estaba regulado, por lo que dificultó que saltaran anteriormente las alarmas. La sociedad llevaba falsificando la contabilidad desde hacía 15 años, con la finalidad de incrementar el precio de la acción y encubrir una mala política de expansión. Declaraciones realizadas por Fausto Tonna, acusado de ser el cerebro de la operación, pusieron al descubierto un complejo entramado de ingeniería fiscal, repleto de

maniobras ilegales y entre los presuntos delitos en los cuales podían haber cometido están los de falsedad contable, especulación abusiva y estafa.

Más tarde salió a la luz que la sociedad había estado escondiendo continuamente sus pérdidas en una red de cuentas bancarias en el Caribe y Sudamérica. El objetivo era ocultar 4.000 millones de euros en créditos que habían sido obtenidos por bancos italianos y así eludir los controles de los bancos para obtener esos créditos. Calisto Tanzi, llegó a admitir haber sustraído, con destino en sociedades de empresas que poseían sus hijos, 500 millones de euros, de los 800 millones que se descubrió que se ha llevado, Tanzi también admitió haber «inventado» falsos certificados de depósito o de recompra de bonos, por importe de más de 7.000 millones de euros más de 7.000 millones de euros.

Los números que presentaba la compañía no se sostenían. PWC fue nombrado auditor de Parmalat, e informó de que grupo Parmalat tenía una deuda de más de 18.000 millones de dólares, lo que multiplicaba por ocho la cifra que había anunciado la entidad.

La fiscalía italiana abre una investigación por fraude contra el Grupo Parmalat. A la investigación de las operaciones en el mercado financiero americano se sumaría posteriormente las autoridades americanas. No sólo se llevaron investigaciones sobre el Grupo, sino también sobre ciertos bancos por manipulación de precios, los cuales fueron Bank of America, Citigroup, Morgan Stanley, UBS, Deutsche Bank, Banca Popolare di Lodi y Nextra, Gestora de Fondos de Banca Intesa. También fue acusada la filial italiana Deloitte&Touche SPA y Grant Thornton.

El Gobierno italiano de Berlusconi aprueba un decreto-ley para salvar a la entidad y solicitó el reconocimiento del estado de crisis por parte del sector lácteo italiano a la Comisión, para que fuese posible derogar las limitaciones existentes a las ayudas estatales a los ganaderos.

En diciembre, ni el fundador de Parmalat, Calisto Tanzi, ni su hijo Stefano acuden ante el Tribunal de Parma para declarar, encontrándose acusados de falsificación y estafa. Con ello, se especuló sobre su posible huida del país. Sin embargo, el fundador acaba siendo detenido, ingresando en prisión acusado de estafa, bancarrota fraudulenta y especulación abusiva. Además, el grupo fue declarado insolvente por el Tribunal de Quiebras de Parma.

Muchos pequeños inversores particulares perdieron los ahorros de toda su vida. La sociedad consiguió salir adelante gracias a la intervención del gobierno italiano y en 2005 volvió a cotizar en la Bolsa de Valores de Milán.

Deloitte & Touche SPA se fusionó con la desaparecida firma Arthur Andersen.

Años más tarde, en 2011 Parmalat fue adquirida por la empresa francesa Lactalis, comprando por un monto de 3.400 millones de euros el 71% de las acciones.

**A nivel nacional, algunos de los escándalos financieros con mayor repercusión son:**

### **Caso Gescartera**

Gescartera se fundó en 1991 por José Camacho (padre) y Antonio Camacho (hijo). En el año 2000 la CNMV autorizó a operar a Gescartera como agencia de valores. Su propósito era la captación de dinero de clientes e invertirlos en productos financieros que en teoría podían dar una rentabilidad de hasta el 13%. Aparentemente funcionaba como cualquier compañía de este sector, pero en realidad no realizaban apenas inversiones del dinero que iban captando y mientras fue funcionando de esta forma no saltó ningún escándalo hasta que hubo un momento en el que ya no se pudo aguantar más puesto que toda la estructura se basaba en falsas inversiones. Más de 4000 inversores perdieron el dinero depositado, destacando que gran parte de estos eran particulares u organizaciones relacionadas con la iglesia.

Antes de ser autorizada como agencia de valores ya se descubrieron numerosas irregularidades que no tuvieron tanta repercusión. En 1993 fue multada con 128 millones de pesetas por no poder aclarar la procedencia del dinero que iba captando y en 1999 fue investigada por no poder justificar un descuadre de más de 30 millones de euros. Sin embargo, en todos estos años la CNMV no llegó a intervenir la compañía.

En 2001 se evidenció la evasión de más de 120 millones de euros, por lo cual la CNMV lo sancionó con una multa por resistirse a la revisión con 7 millones de pesetas por resistirse a ser inspeccionada. Sin embargo, tras varias intervenciones de la CNMV, fue el 14 de junio de 2001 cuando la CNMV decide intervenir en Gescartera, ya que no acreditaban la existencia de fondos propiedad de los clientes de acuerdo con los que remitía a la CNMV. Con esta intervención se detectó una falta de patrimonio de 80 millones de euros, que tras las consiguientes investigaciones ascendió a 100 millones de euros.

Esto fue provocado por diversas operaciones, pero las que llevaron al cambio en la regulación de la auditoría de cuentas, fueron principalmente, la estafa por operaciones denominadas intradía, operaciones de ida y vuelta, que se realizaban en la Bolsa de Valores llevando a cabo cuatro operaciones diarias (dos de compra y dos de venta), del mismo número y clase, por lo que las ganancias y pérdidas eran de los mismos importes para los distintos titulares, y Gescartera de esta manera ni ganaba ni perdía. Por otro lado, al realizarse estas operaciones en el mismo día, a los clientes se les atribuía el resultado de las mismas, y no los valores de las mismas. Al ser un gran volumen de operaciones, la Bolsa sólo les exigía información acerca de los titulares de las operaciones al cierre del mercado, por lo que Gescartera tenía margen para decidir a que titulares correspondían los beneficios y a cuáles las pérdidas. Las pérdidas las imputaban a un número reducido de testaferros, que no habían depositado dinero, siendo esta pérdida una ficción, ya que se sufragaban con los fondos aportados por los clientes, de la misma forma que para la transferencia de las ganancias a los clientes, ya que Gescartera gestionaba los fondos de sus clientes en cuentas “ómnibus”, donde no se distinguía el patrimonio individual de cada una. Las operaciones se realizaban a crédito en una cuenta de HSBC. Esto desembocaba, en que las aportaciones de los inversores disminuían por el simple pago de las comisiones de gestión y la

retirada de dinero de los clientes, lo que suponía una autodestrucción de los fondos (Tribunal Supremo 2009).

ICAC sancionó al auditor, Deloitte& Touche por el informe de auditoría del ejercicio 1999-2000, por la diferencia entre los patrimonios gestionados por la Sociedad y los que figuraban en el informe. La firma auditora recurrió esta sanción alegando que no pudo detectar dicho fraude debido a que normativa vigente en aquel momento, que privaba la extensión de las actividades comprobatorias a los patrimonios de los clientes de las compañías gestoras. Estas sanciones fueron confirmadas años más tarde por el Tribunal Supremo.

### **Caso Pescanova**

La compañía fue fundada en 1960 en Vigo por José Fernández López. El modelo de negocio de Pescanova se caracterizaba por la apuesta en la integración vertical, consistente en abarcar desde la extracción del pescado en el mar, su congelación, procesamiento y distribución. Era una compañía innovadora, destacando los “buques-factoría” que pescaban y congelaban el pescado, sin tener que llegar a tierra. Logró su expansión internacional, consiguiendo más flota, y llegando a cotizar en la Bolsa de Madrid.

En 1995 la compañía atravesó una crisis financiera, y en 1996 fue intervenida por la Xunta de Galicia facilitando la reestructuración de la deuda. En los años 2000, apostaron por la acuicultura, lo que les obligó a realizar una ampliación de capital e incrementar el nivel de endeudamiento.

A principios de 2013, y sin que nadie se lo esperase, ya que en ejercicios anteriores Pescanova presentó en sus cuentas anuales una situación de solvencia y beneficios recurrentes, la compañía anunció que no formularía las cuentas anuales del ejercicio 2012, ya que no puede aplicar el principio de empresa en funcionamiento, y decide solicitar el concurso voluntario de acreedores. En ese mismo momento decide despedir a la firma auditora BDO, alegando que BDO “ha perdido la independencia”, “y se encuentra en un conflicto de intereses al querer defender su actuación profesional y su responsabilidad frente a Pescanova”.

Tras estos hechos, se suspende la cotización de Pescanova y el juzgado nombra a Deloitte como administrador concursal. A su vez, KPMG realiza una auditoría forense, que dejó de manifiesto los fraudes cometidos por la compañía: ocultaron deuda financiera reflejando en el balance un endeudamiento mucho menor (en torno a 1,7 millones de euros), cuya contrapartida eran clientes ficticios con facturas falsas, permitido por el entramado societario que poseían, con filiales muchas de ellas instrumentales, que se facturaban unas a otras con operaciones ficticias. Se barajó que entre el 50%-70% de la cifra de negocio declarada en ejercicios anteriores podía haber sido facturación ficticia. Esto llevaba a un Patrimonio Neto positivo, mientras que en realidad el Patrimonio Neto de la compañía era negativo. Además, las existencias se encontraban sobrevaloradas, sin el oportuno registro de deterioros contables.

Compañías multinacionales y fondos de inversión mostraron interés por la compañía, pero finalmente fue la banca acreedora, formada por Sabadell, Popular, Novacaixagalicia, Bankia, Caixabank, Santander y BBVA, quienes se hicieron con el 85% capital de la Sociedad, además

de los accionistas minoritarios que poseían el 15% del capital. Deciden reflotar la compañía y es de esta forma como en 2014 se levanta el concurso de acreedores, ejecutando un plan de inversiones y de reestructuración de la Sociedad. En 2015 se aprueba una nueva ampliación de capital y se decide refundar la empresa, naciendo NUEVA PESCANOVA.

El ICAC abrió un expediente a la firma BDO en el año 2014, concluyendo, entre otros, con lo siguiente (ICAC,2014):

- No existía constancia en los papeles de trabajo de la descripción del proceso llevado a cabo para la gestión de los riesgos de Pescanova.

- No hay pruebas de que BDO evaluase exhaustivamente la integridad en la dirección, presiones y transacciones fuera del curso normal del negocio, que le pudieran llegar a concluir un posible riesgo de fraude, así como para concluir la existencia de segregación de funciones que mitigue el riesgo de fraude.

- No existía constancia en los papeles de trabajo acerca de los trámites de auditoría realizados para constatar si son sociedades del grupo, no por participación, sino por estar la Sociedad dominante a cargo de las políticas financieras y operativas de dichas sociedades.

- Falta de constancia en los papeles de trabajo de cómo se determinaron los componentes no significativos. Además, se realizó una revisión limitada de “Novapesca Trading”, en lugar de una auditoría completa atendiendo a los criterios para ello.

- No había evidencia de la verificación de saldos con Sociedades del grupo, lo que podía derivar, además, en la falta de deterioro de créditos a las mismas.

Déficit de certidumbre en los papeles de trabajo para concluir que se confiaba en el Control Interno de la Sociedad.

## **Caso Gowex**

La compañía Let's Gowex se funda en 1999 por el empresario Jenaro García. Su modelo de negocio consistía en la instalación de puntos Wifis gratuitos repartidos por las ciudades, y se monetizaba por dos vías principales: subvenciones públicas y publicidad. En 2010, ante el éxito que estaba teniendo la compañía, comienza en el Mercado Alternativo Bursátil.

El modelo de negocio de la Sociedad era bastante peculiar, ya que se basaba en la asociación con los ayuntamientos que aportaban las infraestructuras, que Gowex explotaba, implantando servicios propios y portales de publicidad. También tenía acuerdos con franquicias y redes de transporte. Los ingresos de la compañía provenían de la publicidad o el comercio electrónico, de lo que pagaban los operadores para que sus clientes se pudiesen conectar y de los usuarios que estaban dispuestos a pagar por un servicio premium.

En 2013 la compañía presentó una cifra neta de 182,5 millones de euros, lo que suponía respecto a ejercicios anteriores un incremento del 174%. Además, llamaba la atención que sus principales rivales eran incapaces de obtener beneficios (Girdalad, Serna, Chemali, Kizilkaya, y Klenk).



A partir del informe publicado por una firma de inversión denominada Gotham City Research, se destapo el escándalo de Gowex. Dicho informe afirmaba que la compañía había falseado sus cuentas y que las acciones de Gowex no valían nada. En consecuencia, la CNMV inició una investigación.

La Sociedad llevaba realizando durante dos años una contabilidad ficticia, hecho que reconoció su presidente. Para ello, utilizaban empresas pantalla, el principal cliente de Gowex era a la vez su proveedor, una empresa paralela, con la que mantenía acuerdos para fingir que el dinero se movía. También registraban ayudas como ingresos, lo que contribuía a inflar su cifra de negocio.

La primera imputada en el caso, fue la firma auditora de la Sociedad, M&A, según los tribunales, las auditorías no se hicieron conforme a las Normas Técnicas de Auditoría. Entre los principales hechos destacaba que no llevo a cabo la circularización de ningún cliente, para realizar la verificación de las facturas y cobros en las cuentas corrientes (El confidencial, 2014).

Según el informe del perito, los papeles de trabajo del auditor no contenían la suficiente evidencia para poder expresar la opinión de auditoría. No había evidencias precisas de las verificaciones del auditor lo que hace cuestionarse la independencia de este.

### **Caso Bankia**

Este escándalo comenzó a destaparse cuando la sociedad auditora Deloitte, en el año 2012 no emitió un informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2011, ya que según la auditora les faltaba información y Bankia no les había entregado las cuentas anuales firmadas, y si Bankia se las hubiese entregado hubiesen podido emitir una opinión con salvedades. Se presentaron estas cuentas anuales a la CNMV, reflejando unos beneficios de 309 millones de euros, mientras que dos meses después, tras la marcha del presidente, fueron reformuladas y terminaron por arrojar unas pérdidas por un total de casi tres mil millones de euros.

Para entender el entramado, hay que remontarse a 2003, cuando aún era Caja Madrid, y repartieron a todos los consejeros y directivos las famosas “Tarjetas Black”, las cuales eran como cualquier tarjeta que se daba a los trabajadores con fines representativos. Al ser considerados como gastos de representación, no tributaban, pero todos los pagos que se realizaban con estas tarjetas debían justificarse. Estas tarjetas seguían vigentes en 2012, y hasta 28 consejeros que ya no trabajaban en el banco las continuaron utilizando después de dejar sus puestos. El gasto de todas estas tarjetas supuso 15,5 millones de euros, pertenecientes a clientes del banco.

Otro punto crítico del caso Bankia, fue la exposición al sector inmobiliario, detonante de la crisis financiera de 2008. En el año 2009, los inspectores de Banco de España indicaban: “El riesgo de promoción dispuesto asciende a 22.915 millones de euros, lo que representa casi el 20% del total del riesgo crediticio”. La morosidad se incrementó, y supuso para Caja Madrid el fracaso de operaciones como un crédito de 1.000 millones a la inmobiliaria Martinsa-Fadesa y de un préstamo sindicado de 4.000 millones a la constructora Metrovacesa, lo que obligó a la caja de ahorros a quedarse con un 9% de la compañía.

En febrero de 2011, se presentó Bankia, resultado de la fusión entre siete cajas de ahorros, y en julio de este mismo año, salió a bolsa una Oferta Pública de Suscripción (OPS) y en octubre entró en el IBEX 35. En mayo de 2012 Bankia tuvo que ser rescatada por 22.429 millones de euros, lo que supuso una pérdida del valor de sus acciones del 82%. Esto ocurría en paralelo a la reformulación de sus cuentas anuales del ejercicio 2011.

Esto puso en entredicho la responsabilidad de la auditora, que además de estar nombrados para realizar la auditoría de las cuentas del banco, también estaban contratados como consultores del equipo directivo presidido por Rato. Conforme el ICAC, pudo ocurrir que la firma Deloitte confundiese o mezclase su papel de auditor con el de gestor de dicha entidad bancaria. En su labor de consultor, debían recomendar la mejor elección a la compañía para maximizar sus resultados, y el momento de la salida a Bolsa suponía una importante fuente de ingresos, que respaldada con unas cuentas anuales que arrojasen unos buenos resultados sería todo un éxito. Esto fue una razón que hizo que mucha gente culpase a Deloitte de haber cooperado en una operación de corrupción.

### **Caso Aena**

El caso Aena a pesar de no haber sido tan mediático como los escándalos anteriores, trajo consigo la sanción más elevada interpuesta por el ICAC.

Aena, ente gestor de los aeropuertos españoles, vio aplazada su salida a bolsa en el ejercicio 2015, momento en que la firma de auditoría de la sociedad era PWC, ya que abogados del estado dieron la voz de alarma sobre la presencia en varias fases de la OPV (Oferta Pública de Venta) de la compañía auditora, lo que provocaba un conflicto de intereses. Esto se debe a que, PWC también fue la encargada de realizar los trabajos de due dilligence y de firmar la carta de conformidad (más comúnmente conocida como Comfort Letter), y que consiste en que una firma independiente garantice la veracidad de los datos contenidos en los folletos, y protege de responsabilidad a los inversores que compran.

Posteriormente, la sociedad auditora fue acusada de falta de incumplimiento del deber de independencia por la prestación de servicios incompatibles, revisión y asesoramiento de los borradores de cuentas anuales, tanto individuales como consolidados, en los ejercicios 2011 y 2012, y revisión y asesoramiento sobre los resultados en 2013. Concretamente, en relación con los trabajos de auditoría de los estados financieros consolidados, preparadas tanto conforme a NOFCAC (Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas) como bajo NIIF (Normas internacionales de Información Financiera, así como los estados financieros resumidos consolidados bajo NIC 34, y en relación de los trabajos de auditoría de las cuentas anuales individuales de Aena Desarrollo Internacional, S.A.

En la resolución del 13 de febrero de 2018, el ICAC sancionó por infracciones muy graves a la firma PwC y al socio firmante. La multa total ascendió a 10,49 millones de euros por incumplimiento del deber de independencia en relación con la auditoría de cuentas de Aena. Además, tanto para la sociedad de auditoría como para el socio auditor firmante del informe, a la

sanción se añade, la prohibición de realizar las auditorías de cuentas de la compañía Aena correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha de la sanción. El ICAC consideró que se habían cometido tres infracciones muy graves y la sanción fue respaldada por el Tribunal Supremo, ante el que PWC había interpuesto un recurso. La firma auditora defendió que cumplió con todas las normas de independencia y se realizó la auditoría cumpliendo todas las normas técnicas, y la sanción se basó en haber revisado y propuesto modificaciones sobre un borrador de las cuentas anuales y prestar asesoramiento sobre la aplicación de las normas internacionales de auditoría.

#### a. CONSECUENCIAS DE LOS ESCÁNDALOS

Los escándalos más mediáticos, pero no los únicos, ha propiciado reformas en la Ley de Auditoría.

Los escándalos financieros más mediáticos como fueron Enron en EEUU, Parmalat en Italia y Gescartera en España, entre otros, perjudicaron aún más la imagen y la credibilidad de las auditorías, pero es en el año 2000, cuando en la Unión Europea se comienza a reforzar la normativa del sector de la auditoría en cuanto a los sistemas de control de calidad de las propias Firms además de la Independencia del Auditor. En multitud de países se anunciaron y publicaron nuevas normativas para los auditores, con el fin de mejorar de nuevo la imagen de los auditores y que se volviese a confiar en la profesión y credibilidad de los auditores, ya que juegan un papel importante en la veracidad de la información financiera, y para ello aumentaron las medidas de vigilancia de todas las firmas auditoras, (Calvo y otros, 2002), centrando el punto de mira en el refuerzo, la renovación e implantación de los SCC de los trabajos de los auditores externos, además de adentrarse todavía más a la independencia del auditor. No tiene sentido que exista un mercado único de la profesión de los auditores si las auditorías legales realizadas por los mismos no pueden garantizar la misma calidad de trabajo independientemente del Estado Miembro del que proviene la firma auditora encargada de realizar el trabajo. (García e Ipiñazar, 2007).

A nivel internacional y tras el impacto mediático del caso Enron, en el cual además se declaró culpable a la firma auditora Arthur Andersen de obstrucción a la justicia y destrucción de documentación en junio de 2002, se aprobó en julio de 2002 la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) con el objetivo principal de proteger a los inversores, así como para garantizar que la información financiera elaborada acorde con las leyes de los mercados de valores estadounidenses tuviese un mayor grado de exactitud y fiabilidad. El objetivo era fortalecer la gestión corporativa y aumentar la transparencia.

Mientras Estados Unidos estaba inmersa en grandes esfuerzos a raíz del impacto mediático ocasionado por Enron, entre otros, desarrollando nuevas normativas como la Ley Sarbanes-Oxley, Europa recibe el escándalo financiero con Parmalat, con proporciones similares a las del caso Enron. En cuestión de varias semanas, el grupo italiano pasó de representar uno de los éxitos más destacados de Europa a ser acusado de uno de los mayores fraudes corporativos de la

historia. Planteando la necesidad a la Comisión Europea de la necesidad una nueva legislación para que la firma auditora principal, encargada de auditar y expresar la opinión de las cuentas de un grupo asuma la responsabilidad de las cuentas anuales consolidadas y de todas las filiales.

Las SOX en cuanto a la independencia en la auditoría refuerzan las exigencias, destacando:

- Se prohíbe la prestación por parte del auditor de cuentas de determinados servicios
- Debe ser aprobado por el Comité de Auditoría la contratación a la firma de auditoría de cualquier servicio permitido distinto de la auditoría
- Rotación cada 5 años del socio firmante y del socio revisor
- Instaura restricciones significativas en cuanto a la contratación por parte de la sociedad de una persona del equipo de auditoría. Se establece un periodo de un año.

Como consecuencia del escándalo, por el fraude de la compañía Gescartera, a través de las llamadas operaciones intradía mencionadas, al verse afectadas tanto personas como fundaciones, en la propuesta de reforma que el gobierno llevó a cabo, cabe destacar que se incluye la obligación de verificar todos los elementos que sean precisos por los auditores de cuentas para que sean capaces de comprobar la situación patrimonial de las sociedades, incluidos además, los patrimonios de los clientes de las Agencias de valores, comprobaciones que no pudieron llevarse a cabo en el caso Gescartera.

Influenciada también por estos escándalos y por las nuevas normativas que se estaban desarrollando en Estados Unidos con las SOX (“España al igual que muchos países europeos se encontraba relacionada con los mercados financieros americanos” (Cortijo, 2007), surgió el desarrollo de la reforma de la Ley Financiera en 2002, que se centraba en el acceso a la profesión de auditoría, e introducía nuevas incompatibilidades y medidas de rotación para los auditores de cuentas. La finalidad a través del desarrollo y promoción de instituciones financieras, conseguir en España que se recuperase la confianza y fiabilidad en los auditores de cuentas.

En el año 2010, tuvo lugar la aprobación de la segunda LAC, que incluía cuantiosas modificaciones. Entre las principales destacan la responsabilidad de los auditores, proporcional a la legislación mercantil y civil y no ilimitada, y, por otro lado, la divergencia en la opinión del auditor y la sociedad auditada no puede suponer la rescisión del contrato, lo que implica que esta opinión sea más imparcial.

Con escándalos como el de Pescanova, Bankia y Gowex, que supuso que muchos inversores perdieran sus inversiones, y tratándose en ambos casos de sociedades que cotizaban en bolsa, surge la intención de reformar la legislación en materia de auditoría, ya que en estos casos los auditores no detectaron los errores que ocultaban las contabilidades de las compañías. A estos escándalos se sumó Bankia, donde se cuestionó también la labor del auditor. Por ello, en 2015 tiene lugar la última reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas, introduciendo reformas entre las que destacan principalmente la obligación de rotación de las firmas auditoras y de sus socios firmantes, con la finalidad de reforzar la independencia de los auditores para expresar su opinión en el informe de auditoría. Además, prohíbe la realización simultánea de ciertos servicios

distintos a los de auditoría por la misma firma encargada de la realización de la auditoría de cuentas.

Esta última ley ha supuesto un gran avance en la regulación de la profesión de los auditores en cuanto a la independencia y una mejora en la calidad de la información suministrada al público. No obstante, a pesar de que estas reformas han intentado corregir los errores que pudieron cometerse en los escándalos financieros, aún hay defectos que pueden influir en la independencia de los auditores.

### 3. MARCO TEÓRICO Y LEGAL

El concepto de independencia ha sido ampliamente discutido en la doctrina, puesto que es la base fundamental de la confianza en el trabajo realizado, y en especial, de los trabajos de auditoría. Se discute el criterio de independencia desde la perspectiva de la normativa y las condiciones para que ésta se dé, así como sus amenazas y las posibles acciones a tomar en el campo profesional para asegurarla

El auditor en todo momento debe mantener la objetividad y no tener ningún conflicto de interés en el desempeño de las responsabilidades profesionales. El principio de objetividad supone la premisa de ser imparcial, honesto y no tener ningún conflicto de interés. Toda persona física que realice esta profesión u otros servicios de certificación debe ser independiente tanto de hecho como de apariencia.

Atendiendo a el TRLAC en su artículo 43.2: “la independencia es la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría”. Cabe mencionar que no es lo mismo ser independiente que aparentar ser independiente. La independencia real, es el estado mental que debe mantener el auditor. Sin embargo, la independencia aparente supone que un tercero pueda creer de forma razonable que el auditor está actuando con independencia, basándose en indicios externos<sup>1</sup> que permiten valorar si la independencia se ha visto afectada.

La NTA en su artículo 1.3.2 define con más detalle el concepto de independencia, como “una actitud mental que hace posible que el juicio del auditor esté libre de cualquier predisposición o interés” y pueda actuar sin limitaciones siendo totalmente imparcial en la predisposición o interés y pueda actuar sin limitaciones siendo totalmente imparcial en la apreciación de los acontecimientos y al expresar su opinión. En términos sencillos significa que no actuara bajo influencias económicas afectivas o de cualquier tipo que le alejen del objetivo de contar la realidad que ha conocido, pero lo cierto es que, debido a su naturaleza ética, la independencia del auditor es mucho más fácil de recomendar que de comprobar que se cumple.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Familiaridad, intimidación, interés económico..

<sup>2</sup> Gondra Aranda., Fco.Javier., 2013. LOS ASPECTOS JURIDICOS DEL AUDITOR INDEPENDIENTES DE CUENTAS. Ed. Thomson Reutes; capítulo 2; (pp. 141)

El auditor para ser independiente debe ser una persona íntegra y mantener en todo momento una actitud mental objetiva, es decir, no tener conflictos de intereses ni propios ni ajenos. Esto supone buscar el bienestar colectivo de las personas e instituciones a los que sirve la profesión a través de sus actuaciones que deben estar orientadas a cumplir lo establecido en las Normas de Auditoría generalmente aceptadas y la emisión de la opinión de auditoría, la cual debe basarse en el conjunto de todos los aspectos y consideraciones significativos relativos al trabajo y no en otros.<sup>3</sup>

La globalización de la economía ha traído consigo que la información económico-financiera de las entidades además de que tiene que ser comprensible y comparable en mercados financieros internacionales, también debe poder medir su fiabilidad de la misma forma con los mismos criterios, lo que refuerza más la necesidad del trabajo del auditor.

El país al cual se le atribuye el origen de la auditoría es a Reino Unido, entendida de la misma forma que se hace en la actualidad, sin embargo, mucho más atrás en el tiempo, se llevaban a cabo sistemas de control con los cuales se pretendía evitar fraudes y comprobar la honestidad de las personas. A partir de las quiebras que sufrieron los pequeños ahorradores con la Revolución Industrial, fue en Gran Bretaña, donde se desplegó la auditoría con la finalidad de conseguir la confianza de inversores y de terceros interesados en la información financiera. No tardo esta actividad en extender su desarrollo a otros países, que fueron principalmente los que tenían una mayor influencia anglosajona.

Como punto de partida en la Unión Europea, los caminos seguidos por cada uno de los estados miembros han sido distinto. En aquellos países que ya tenían una mayor tradición contable, la profesión del auditor está bastante desarrollada, y la legislación trata con frecuencia esta materia, mientras que en los países con menor control financiero la regulación no ha evolucionado al mismo nivel en esta materia.

En los distintos países de la UE, a través de la adopción de las normas internacionales emitidas por el IASB, el cuerpo normativo contable, en un proceso que cada vez tiende más a la convergencia, se ha adaptado a las NIC/NIIF, logrando con ello una mayor comparabilidad como se buscaba. Sin embargo, aún permanece una necesidad de llegar a conseguir una armonización en la profesión de auditoría de forma similar y paralela, para asegurar la calidad necesaria y suficiente de los estados financieros, y que esta calidad sea equiparable y de una mayor confianza a los usuarios, tanto el proceso de armonización contable como el proceso de armonización de la auditoría legal deben de ir de la mano (López Combarros, 2001).

Los escándalos financieros más mediáticos como fueron Enron en Estados Unidos, Parmalat en Italia y Gescartera en España, entre otros, enturbiaron aún más la imagen y la credibilidad de las auditorías y en un gran número de países se anunció una nueva legislación, con el fin de mejorar de nuevo la imagen de los auditores y que se volviese a confiar en la profesión y credibilidad de

---

<sup>3</sup> Riquelme Alvarado, María., 2003. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR EN LA UNION EUROPEA, 2ª Edición E. Dykinson; Capítulo 1; (pp. 45)

los auditores, ya que juegan un papel importante en la veracidad de la información financiera, y para ello aumentaron las medidas de vigilancia de todas las firmas auditoras, (Calvo y otros, 2002), centrando el punto de mira en el refuerzo, la renovación e implantación de los SCC de los trabajos de los auditores externos, además de adentrarse todavía más a la independencia del auditor. No tiene sentido que exista un mercado único de la profesión de los auditores si las auditorías legales realizadas por los mismos, no pueden garantizar la misma calidad de trabajo independientemente del Estado Miembro del que proviene la firma auditora encargada de realizar el trabajo. (García e Ipiñazar, 2007).

Como consecuencia de estos escándalos es a partir del año 2000 cuando en la Unión Europea se comienza a reforzar la normativa del sector de la auditoría en cuanto al SCC de las propias Firmas además de la Independencia del Auditor que comentaremos más adelante.

Mediante la aprobación en 1978 de la 4.ª Directiva de la UE que versa sobre derecho contable de sociedades, los distintos estados miembros han ido incorporando a sus legislaciones específicas la normativa comunitaria. Más adelante, en 1983 la 7.ª Directiva reguló las cuentas anuales consolidadas, que con la 8.ª Directiva en 1984, se puede afirmar que viene a conformar parte del marco legal de la profesión de la auditoría en la UE.

En España, con la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y la Ley 19/1989 de reforma parcial de la legislación mercantil, se comenzó el proceso de adaptación a las Directivas comunitarias, que implica la modificación del Código de Comercio, la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas<sup>4</sup>, la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 y la aprobación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

En la actualidad, tanto en lo que concierne al ámbito legislativo como al técnico y de investigación, se puede considerar a EEUU como el país pionero y más vanguardista. Este avance fue impulsado por la crisis de Wall Street de 1929. Además, y como consecuencia de algunos de los escándalos comentados anteriormente, se aprobó en julio de 2002 la Ley Sarbanes-Oxley con el objetivo de proteger a los inversores, y de que la información financiera elaborada atendiendo a las leyes de los mercados de valores estadounidenses, fuese más exacta y fiable.

---

<sup>4</sup> Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (Vigente hasta el 1 de septiembre de 2010)

## Contenido de la Ley Sarbanes-Oxley

Título I	Junta de Supervisión de Firmas de Auditoría
Título II	Independencia de los Auditores
Título III	Responsabilidad Corporativa
Título IV	Revelaciones Financieras Ampliadas y Mejoradas
Título V	Conflicto de Intereses del Analista
Título VI	Recursos y Autoridad de la Comisión
Título VII	Estudios e Informes
Título VIII	Responsabilidad Corporativa y Fraude
Título IX	Sanciones por Crímenes de Cuello Blanco
Título X	Declaraciones por Impuestos Corporativos
Título XI	Responsabilidad por Fraudes Corporativos


Destaca como uno de los puntos fundamentales de esta ley, la formación de la Junta de Supervisión de Firmas de Auditoría o Public Company Accounting Oversight Board como un organismo de carácter privado y sin ánimo de lucro que se encarga de supervisar el trabajo realizado por las firmas de auditoría. Además, la ley refuerza otros aspectos que tratan sobre temas tan significativos como son el gobierno corporativo, la independencia de los auditores, los SCC y la calidad de la información financiera a la vez que incrementa el régimen sancionador que es aplicable a los incumplimientos.

Como consecuencia de su impacto, la Ley Sarbanes-Oxley puede considerarse como uno de los mayores desafíos de los últimos años en materia de legislación empresarial ya que afecta no sólo a las compañías que cotizan en los mercados financieros estadounidenses sino también a los profesionales de las materias de contabilidad y auditoría.


A continuación, se refleja el cronograma que muestra la evolución de la normativa en auditoría, primero en la Unión Europea y a continuación, en España:



## UNIÓN EUROPEA:

- 
- 1978** | Directiva 78/660/CEE (IV Directiva)
  - 1984** | Directiva 84/253 CE (VIII Directiva)
  - 1996** | Libro verde sobre auditoría legal
  - 2000** | Recomendación de la Comisión de 15 de noviembre de 2000 sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: Requisitos mínimos.
  - 2002** | Recomendación sobre la independencia de los auditores en la UE: requisitos mínimos
  - 2006** | Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas
  - 2008** | Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público...
  - 2011** | Libro verde. Política de auditoría: lecciones de una crisis
  - 2013** | Norma internacional de auditoría 220 (NIA-ES 220)
  - 2014** | Directiva 2014/56/UE por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE  
Reglamento (UE) n° 537/2014 auditoría legal de las entidades de interés público

## ESPAÑA:

- 
- 1988** | Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas
  - 1991** | Resolución de 19 de enero de 1991 del Presidente del ICAC, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría; Normas Técnicas de carácter general.
  - 1993** | Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 16/03/1993.
  - 2010** | Ley 12/2010 por la que se modifica la Ley de 1988
  - 2011** | Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio  
  
Resolución de 26 de octubre de 2011, del ICAC, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno
  - 2013** | Resolución de 15 de octubre de 2013, ICAC por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)  
  
Resolución de 20 de diciembre de 2013, del ICAC, por la que se publica la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011.
  - 2015** | Ley de Auditoría de Cuentas del 22/ 2015

Con la crisis financiera y viendo la necesidad de estabilizar el sistema financiero, para el cual tienen un papel importante los auditores legales, la Comisión Europea mantenía un debate sobre las medidas que se deberían adoptar para garantizar que tanto las auditorías de los estados financieros como los informes de auditoría fuesen los adecuados a su objetivo y no disminuyese más la confianza en los auditores. Por todo ello surge el Libro Verde de 2 de junio de 2010, planteando un nuevo debate sobre la independencia de los auditores, así como la posibilidad de que los reguladores interviniesen en el nombramiento de los auditores. Además, ponía en duda el correcto trabajo de los auditores en los últimos años, especialmente de los que realizaron encargos para el sector bancario. Este libro fue cuestionado tanto por la IFAC como el ICJCE, tachándolo de desactualizado, sin embargo, si se mostraron de acuerdo en abrir el debate acerca la concentración de clientes, en unas pocas firmas auditoras. La mayoría de los expertos rechazaban las propuestas contenidas en torno a la rotación de auditores y la prestación de servicios distintos a la auditoría por las firmas auditoras.

Desde la perspectiva española, la aprobación de las Directivas Europeas conlleva la obligación de un proceso de transposición a la normativa nacional dentro de un plazo establecido. Objeto de ello, mostramos el cuadro siguiente:

#### Adaptación en España al marco normativo europeo

UNIÓN EUROPEA	ESPAÑA
Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984.	La Ley 19/1988, de 12 de julio.
Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre "La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales".	Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas efectuada mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.	Ley 12/2010 por el que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Fuente: La Independencia del Auditor de Cuentas. Justificación de la Auditoría de Cuentas. ICAC.

Las reformas contenidas en el Reglamento UE 537/2014 y en la Directiva 2014/56, que acabaron dando lugar a la Ley de Auditoría de Cuentas de 2015, pretenden, entre otros aspectos, reforzar la independencia del auditor. Para reforzar la independencia y la objetividad de los auditores de cuentas, la norma incorpora requisitos más restrictivos, en lo referente a las incompatibilidades, incorporando para las Entidades de Interés Público (en adelante EIP) once servicios incompatibles con la prestación de servicios de auditoría, entre los que destacan la prestación de servicios de contabilidad, de auditoría interna, de diseños de los procedimientos de control interno de la sociedad o de los procedimientos de gestión de riesgos referidos a los estados financieros, de sistemas informáticos de los que dependan los estados financieros, así como los servicios de abogacía. La ley es más restrictiva con la prestación de servicios en las EIP que en el resto de las sociedades.

**Las principales modificaciones incluidas en la Ley de Auditoría de Cuentas de 2015 y que afectan a la independencia de los auditores han sido:**

**Amenazas y salvaguardas:**

La norma incluye una serie de amenazas y salvaguardas a la independencia, además de ciertas incompatibilidades. Las amenazas son los riesgos que pueden derivarse de las relaciones o circunstancias del auditor con el cliente, y pueden comprometer la independencia del auditor. Por su parte, las salvaguardas, son las medidas para poder eliminar o reducir al mínimo posible las mencionadas amenazas. En cuanto a las incompatibilidades, estas circunstancias o impedimentos hacen que no pueda aceptarse el encargo de auditoría.

Los auditores individuales y las firmas de auditoría deben establecer los procedimientos necesarios que les permitan identificar si existen amenazas a su independencia, y en ese caso, evaluarlas y si se consideran significativas, deben aplicar las medidas de salvaguardas que sean necesarias para eliminar o reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de independencia, aplicándolos a cada encargo de auditoría debiendo documentar dichos procedimientos de manera adecuada en sus papeles de trabajo.

Estas amenazas a la prestación de servicios de auditoría pueden derivarse de diversos factores, que se analizarán posteriormente, entre los que se encuentran el interés propio, la autorrevisión, los servicios de abogacía, la familiaridad o la intimidación a los auditores por conflictos de interés o por relaciones como pueden ser comerciales, financieras, familiares o laborales, extendiéndose a los familiares responsables. Los servicios que pueden suponer amenaza a la independencia se extienden a la red de auditoría y de no auditoría. Las amenazas pueden ser reales, potenciales, directas o indirectas. Las circunstancias de amenazas a la independencia que vienen derivadas de situaciones personales están determinadas por ostentar ciertos cargos (como pueden ser directivos, de administración, con poder general, de supervisión o control interno, responsable del área económico-financiera), tener interés significativo directo (poseer

instrumentos financieros), operar con instrumentos financieros de la sociedad o recibir obsequios o favores, a excepción de los mismos sean insignificantes o intrascendentes.

### **Incompatibilidades:**

Para reforzar la independencia, se regula en la mencionada norma en el artículo 16, las causas de incompatibilidad. Se establecen diferentes motivos de incompatibilidad subjetivos, y una lista de servicios incompatibles que el auditor no puede prestar a la sociedad auditada que sea EPI, ni tampoco su sociedad matriz ni a sus sociedades dependientes.

Se incorporan prohibiciones como son por ejemplo, las relacionadas con las operaciones de los instrumentos financieros, el tener intereses significativos en la entidad auditada y la aceptación de obsequios de que supongan un valor significativo.

En cuanto a los servicios incompatibles, cabe destacar los servicios de contabilidad y elaboración de los estados financieros, la prestación de servicios de auditoría interna, el diseño de procesos de control interno de la entidad auditada o de gestión de riesgos que interfieran con la información financiera, así como los servicios relacionados con los sistemas informáticos que interfieran en la preparación de los estados financieros. Tampoco son compatibles los servicios de abogacía, a excepción de que estos servicios sean prestados por personas jurídicas diferentes y con distintos consejos de administración, y siempre que la resolución de litigios sobre cuestiones no tengan una incidencia significativa sobre los estados financieros de la entidad, o el realizar diseños de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos que estén relacionados con la información financiera.

Estas incompatibilidades también afectan a determinados familiares del auditor, que tampoco pueden prestar esos servicios a la sociedad auditada.

### **Vigencia de las incompatibilidades:**

En cuanto al periodo de vigencia de las incompatibilidades, la norma diferencia las circunstancias derivadas de la prestación de servicios, para las que establece un periodo de duración comprendido entre el inicio del ejercicio auditado hasta la finalización del encargo, y las circunstancias derivadas de las situaciones personales cuya vigencia comprende desde el inicio del primer año anterior al ejercicio auditado hasta la finalización del encargo.

Con posterioridad a la finalización del encargo de auditoría, los periodos de vigencia establecidos se prolongan durante el año siguiente o dos años en el caso de que sea una EIP, hasta la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondientes para los auditores principales responsables del encargo de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría, marcados con los matices y requisitos que establece la normativa.

### **Honorarios:**

Cabe mencionar como punto relevante, que también se establecen en la norma causas de abstención a la realización del encargo por los honorarios percibidos, lo que lleva a que no se podría llevar a cabo el encargo de la auditoría de cuentas del ejercicio siguiente, en el supuesto de que los honorarios devengados por la prestación de servicios de auditoría y de servicios distintos del de auditoría a la sociedad auditada, prestados por el auditor individual o la sociedad de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos, supongan más del 30% del total de la cifra de negocios anual de la firma auditoría, del 15% en el caso de tratarse de una EIP.

Esta limitación también se traslada al caso de si los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos de los servicios de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos a la sociedad auditada y a sus sociedades vinculadas, por parte del auditor individual o de la sociedad de auditoría, y de quienes forman parte de la misma red, supongan más del 30 % de la cifra de negocios anual, o el 15 % en caso de ser EIP, del auditor de cuentas individual o de la sociedad de auditoría e incluyendo también a su red.

Estas limitaciones incluidas en la normativa tienen el objetivo de reducir la posible dependencia de honorarios respecto a un mismo cliente, teniendo en cuenta también los honorarios correspondientes a otros servicios distintos de auditoría prestados por la firma auditora o auditor individual, que como se ha visto en casos anteriores podría influir en la independencia de los auditores de cuentas.

### **Informe de Auditoría e Informe Adicional a la Comisión de Auditoría:**

Con la Ley de Auditoría de cuentas de 22/2015, cabe destacar que modifica el contenido del informe de auditoría debe incorporar una declaración sobre la independencia del auditor, esta información solo es obligatoria cuando se trate de encargos para sociedades consideradas como Empresas de Interés Público. Con estas modificaciones se pretendía que el informe de auditoría fuese más claro y transparente.

Cabe mencionar que en estas modificaciones se diferenciaba en caso de tratarse de una opinión de auditoría de una entidad considerada como EIP o de una sociedad que no tuviese esta consideración. EL informe de auditoría debe incluir en el caso de EIP, las Cuestiones Clave de Auditoría en el caso de EIP, y Aspectos Más Relevantes de la Auditoría (AMRAS) en caso de sociedades no consideradas como EIP, que deben describir por parte del auditor de cuentas los riesgos más relevantes que según el juicio del auditor han sido los más significativos en el desarrollo de la auditoría, y se describirán los procedimientos realizados por el auditor individual o sociedad de auditoría para cubrir los mismos. Esta incorporación supuso un nuevo debate acerca de si en todos los informes de auditoría debería incluirse un AMRA, ya que en algunos casos no se identificaba ningún aspecto con mayor significatividad en la sociedad auditada.

El ICAC en su consulta “Sobre aspectos más relevantes de la auditoría a incluir en el informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente” en el caso de empresas que no

tienen la consideración de entidades de interés público. La situación planteada era la siguiente: Si en entidades que no cumplen la condición de entidades de interés público podría darse el supuesto de que el informe de auditoría no incluyese ningún aspecto más relevante en la auditoría en la sección correspondiente, cuando el auditor llegase a la conclusión de que no ha habido ninguna cuestión que sea más significativa en la realización de la auditoría que hubiese requerido una atención significativa” concluyó que en el caso de una sociedad que no sea EIP, si el auditor de cuentas no identifica ningún área o aspecto que suponga un riesgo significativo que haya requerido durante el desarrollo la auditoría una atención significativa por parte del equipo de auditoría, ni suponga un mayor riesgo de incorrección material, según el contenido de la NIA-ES 701, entonces en el apartado del informe donde se indican los Aspectos Más Relevantes de la Auditoría debe indicarse que no hay ningún aspecto más relevante de la auditoría que se deba comunicar.

Por otro lado, es posible que en una entidad se considere por parte del auditor que hay varias áreas de riesgo que deben incluirse en el informe de auditoría como Cuestión Clave o como AMRA. La inclusión de este apartado, favorece el entendimiento por parte de un tercero del trabajo del auditor en las áreas incluidas como AMRA o Cuestión Clave.

Además, para los auditores de cuentas individuales o sociedades de auditoría de EIP se establece de manera obligatoria un informe adicional para la Comisión de Auditoría (art. 36 de la LAC), que debe presentarse con la fecha límite en la que se presente el informe de auditoría, en el cual, han de indicarse las cuestiones acerca de los resultados y el proceso de la auditoría. Este informe debe incluir entre otras cuestiones, una declaración de independencia e identificar a los socios de la firma que han intervenido en el encargo de auditoría. En caso de haber requerido de otros auditores o de servicios prestados por expertos externos se debe incluir también la confirmación de que se han requerido también las independencias de los mismos.

Todo esto contribuye al objetivo de la norma de favorecer la integridad y transparencia de la propia información financiera auditada, y asegurar una aplicación consistente y uniforme de la normativa referida a la independencia.

Con la Ley de Auditoría de cuentas de 22/2015, cabe destacar que modifica el contenido del informe de auditoría debe incorporar una declaración sobre la independencia del auditor, esta información solo es obligatoria para las Empresas de Interés Público.

### **Rotación de los auditores:**

Para contribuir a favorecer la independencia de los auditores, también se modifica con la LAC 22/2015, la rotación de los auditores de cuentas. En el artículo 40, la norma establece que en cuanto a la contratación, rotación y designación de auditores de individuales o sociedades de auditoría los servicios de auditoría serán por un periodo inicial de tres años, prorrogables, por un período máximo de contratación, incluyendo las prórrogas, que no podrá exceder de diez años. No obstante, una vez transcurrido este plazo la norma permite, que el auditor pueda seguir cuatro años más, siempre que ingrese otro auditor y se realice un encargo de auditoría conjunto.

A esto la norma añade, la obligatoriedad de que transcurrido el plazo el plazo de cinco años, desde el periodo inicial del contrato, los auditores principales responsables del encargo de auditoría deben rotar. Debiendo transcurrir posteriormente, un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la realización del encargo de auditoría de la sociedad auditada.

Como analizaremos más adelante la rotación de los auditores tiene sus ventajas respecto a la independencia, pero, por otro lado, podemos ver que no es tan beneficioso en cuanto a los beneficios de la experiencia en el cliente, como pueden ser la rentabilidad de los costes o el poder detectar incidencias más fácilmente conociendo al cliente.

### **Régimen de supervisión pública:**

En la normativa se incluye la regulación del sistema de supervisión pública que corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que es la autoridad responsable. A las funciones que ya tenía atribuidas el ICAC se le añaden las de supervisión del desarrollo del mercado de la auditoría.

En cuanto al régimen sancionador se incluyen algunas modificaciones respecto a lo que estaba establecido en el tema de infracciones y sanciones. Podemos destacar de estas modificaciones principalmente las siguientes:

- Se incluyen nuevos tipos infractores.
- Se introducen modificaciones en la clasificación de los tipos de infracciones, estableciéndose nuevas infracciones graves y muy graves, incorporándose algunas de las anteriormente clasificadas como graves a muy graves.
- Se modifican de las normas de publicidad de las sanciones y de denuncia. Se prevé una mayor publicidad de las sanciones, las cuales se podrán consultar en la página web del ICAC, y se añade la publicación en el BOICAC de las infracciones consideradas como leves.
- Los controles técnicos y los controles de calidad cambian de denominación pasando a llamarse, investigaciones e inspecciones respectivamente.
- Las investigaciones que deben realizar sobre los auditores independientes o firmas de auditoría deberán tener una periodicidad de 6 años, que se reduce a 3 años en el caso de que tengan encargos de auditoría de EIP. La excepción la encontramos en las pequeñas y medianas empresas.
- Se incorpora el concepto de identidad sustancial entre sociedades de auditoría, que consiste en que dichas sociedades compartan socios que posean la mayoría del capital social o formen parte del Órgano de Administración en ambas sociedades. Para corregir esta situación, para la cual se establece el plazo de dos años, o uno de adaptación, desde la entrada en vigor de la Ley.
- Cuando el ICAC no cuente con recursos suficientes para realizar funciones de investigación o inspección, podrán contratar, a partir de un contrato del sector público, que deberá ser con una

duración que conlleve exclusivamente el periodo de tiempo que sea el necesariamente requerido para llevar a cabo la inspección o investigación para la que son contratados. Estas funciones no pueden ser realizadas por las Corporaciones que representan a los auditores.

Por otro lado, se amplía en la normativa los sujetos obligados a remitir información al ICAC:

- Terceros que hayan sido contratados por auditores individuales o sociedades de auditoría para externalizar servicios.

- Personas que hayan participado en los servicios prestados por los auditores individuales o sociedades de auditoría.

- Entidades auditadas, y las sociedades con vinculación a las mismas.

### **Formación:**

La normativa incluye la regulación acerca de la formación, en la cual se establece la obligación de que los auditores de cuentas realicen actividades de formación de manera continua, con el objetivo de que mantengan sus conocimientos actualizados. Para ello, incluso la norma establece las formas y condiciones que deben cumplir los auditores en cuanto al requisito de formación continuada mínima, estableciendo el número mínimo de horas de formación que deben realizarse, las actividades, los centros en los que pueden realizarlas y la forma en la que deben acreditarse y remitirse de manera anual al ICAC.

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, es un centro reconocido por el ICAC para la impartición de formación a los auditores. Además, realiza también la preparación de acceso al Registro Oficial de Auditorías de Cuentas (en adelante ROAC).

La formación influye en la auditoría en el sentido de que se debe transmitir al personal de la firma auditora una cultura de ética y de escepticismo profesional.

### **Real Decreto 2/2021:**

El establecimiento de estas normas no es fácil, como se puede apreciar en el tiempo transcurrido hasta la publicación del nuevo reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015, que ha tardado seis años, habiéndose publicado el 30 de enero de 2021 este Real Decreto 2/2021. Su entrada en vigor ha sido el 31 de enero de 2021, el día siguiente a su publicación en el BOE, a excepción de lo relacionado con la organización interna de los auditores que no entrará en vigor hasta el 1 de julio de 2022 y el cumplimiento de la nueva cuantía mínima de la garantía financiera para responder a los daños y perjuicios que los auditores pudieran causar que se exigirá a partir del 1 de julio de 2021.

Durante el transcurso de este periodo han surgido muchas interpretaciones para la aplicación de la LAC 22/2015, y en ocasiones siendo necesario acudir a normativas anteriores siempre que no contradijesen dicha ley. Aunque todavía hay cuestiones que siguen siendo objeto de análisis este reglamento mitiga algunas cuestiones. Destacamos algunas de estas cuestiones:



-La Ley de auditoría establecía que si “una vez finalizado el período de contratación inicial o la prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales auditadas correspondientes al último período contratado o prorrogado, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años”, por su parte, el Reglamento requiere que sea comunicado al Registro Mercantil en un plazo que no podrá exceder la fecha en que se depositen las cuentas anuales auditadas.

-Añadiéndose a los requisitos ya existentes, los auditores inscritos en el ROAC que auditen EIPs, deberán remitir al ICAC en el mes de febrero de cada ejercicio, información sobre el volumen de negocio en horas y euros procedentes de los servicios de auditoría, los ingresos totales del auditor y los procedentes de la auditoría a sociedades de interés público.

-En el caso de los nombramientos de auditores por el Registro Mercantil, el auditor puede solicitar que se le garantice el cobro de este, para evitar además posibles problemas de independencia, lo que deberá aportarse en el plazo de diez días una garantía por parte de la entidad, y en caso contrario el auditor podrá rechazar el encargo.

-Se elimina el requisito de la experiencia mínima que necesita el auditor para poder optar a un encargo de una Entidad de Interés Público, lo que permite el acceso a nuevos auditores.

-Para los casos que el auditor considere necesario rechazar el encargo, o no pueda emitir una opinión, dispone de 15 días desde que tenga constancia de ello, para comunicárselo a la sociedad auditada. Cuando se trate de auditorías obligatorias, dicha comunicación deberá también facilitarse al juzgado, además de como ya estaba establecido, al ICAC y al Registro Mercantil.

-Si el hecho de no poder emitir el informe de auditoría sucediese con auditorías voluntarias, deberá el auditor comunicarlo al Registro Mercantil, siempre que este debidamente nombrado en el mismo, con lo que la sociedad auditada no podrá depositar sus cuentas anuales.

-Con el objetivo de prevenir el blanqueo de capital se deja a los registradores mercantiles los expedientes sancionadores para los casos en los que no se presenten cuentas anuales.

-Se amplían los requerimientos para la revisión de trabajos de los auditores de los componentes, cuando sean distintos del auditor principal de las cuentas consolidadas, estableciendo aspectos concretos a revisar de los cuales se debe dejar constancia en los papeles de trabajo.

-Se matiza el concepto de los servicios prestados por el auditor en los cuales se puede considerar falta de independencia por participar en la toma de decisiones de gestión de la sociedad auditada, como son los casos que se implique el auditor en decisiones que afecten al principio de empresa en funcionamiento, de fijación de precios de transferencia, gestión de la tesorería o proporción de la información financiera.

Por el contrario, no se considera que el auditor participa en la gestión de la sociedad, y no se entenderá falta de independencia, siempre que con el servicio prestado la sociedad auditada pueda decidir entre diversas alternativas posibles, se basen en datos observables o hechos

habituales, o se pongan los trabajos a disposición de personal cualificado de la sociedad auditada que tenga capacidad de decisión.

Estos matices se aplican a cualquier persona que de manera directa o indirecta pudiese influir en las conclusiones de la auditoría.

-Se recalca la necesidad de que el auditor de cuentas mantenga su independencia durante el proceso de aceptación del trabajo, y durante toda su ejecución y finalización, así como deberá mantener el escepticismo profesional.

-Se incrementa la información a la Comisión de Auditoría, debiendo examinar con la misma las amenazas a la independencia del auditor y las salvaguardas establecidas, así como proporcionar el detalle con los honorarios de los servicios prestados. Además de facilitar cualquier información requerida por la Comisión de Auditoría.

Con estos puntos, además de otros incluidos en el reglamento, a los que se suman los que faltan por profundizar y analizar debido a la complejidad que supone, se pretende reforzar la independencia de los auditores y la confianza en los mismos.

La actual normativa, correspondiente a Ley de Auditoría de Cuentas de 2015 que incorpora la normativa europea afecta a la auditoría de todas las sociedades, pero la principal cuestión que tiene de novedosa es la notable diferencia de la auditoría de las Empresas de Interés Público (EIP) y la auditoría de las que no tienen esta consideración. Por ello, cabe hacer una mención a que características hacen que una sociedad sea de interés público y que indica la normativa respecto a las mismas en cuanto al ámbito de independencia.

#### a. ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO

Dada la importancia que se refleja en los cambios de la LAC sobre las EIP, resulta clave diferenciar si una empresa es según la normativa vigente como Empresa de interés público o no, pues el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas en relación con las sociedades que tienen la consideración de EIP requiere unos requisitos adicionales a los que se establecen para las auditorías de entidades que no tengan esta consideración. El concepto de EIP ya existía, pero modifica su alcance con la última Ley de Auditoría.

Se consideran EIP atendiendo a lo establecido en la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas:

- Entidades que son emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores. También, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras que están sometidas al régimen de supervisión y control asignado al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos que posean competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

- Instituciones de inversión colectiva (IIC's) siempre que, a la fecha de cierre de dos ejercicios consecutivos, tengan al menos 5.000 partícipes o accionistas. Además, se incluyen las sociedades gestoras que lleven la administración dichas Instituciones, así como las sociedades que presten servicios de inversión
- Sociedades de garantía recíproca, entidades de pago y entidades de dinero electrónico.
- Fondos de pensiones que, a la fecha de cierre de dos ejercicios consecutivos, tengan al menos 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que lleven la administración de dichos fondos.
- Aquellas entidades que no se incluyan en las definiciones anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media a la fecha de cierre de dos ejercicios consecutivos, sea superior al importe de 2.000.000.000 de euros o los 4.000 empleados, respectivamente
- Entidades de dinero electrónico
- Entidades de pago
- Fundaciones bancarias
- Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los puntos mencionados.

En este sentido, debemos aclarar que se pueden dar dos situaciones, tal y como aclara la consulta número 97 del BOICAC, una situación de “entrada” para que una empresa sea considerada EIP y una situación de “salida” para que deje de serlo, acorde a lo establecido en el artículo 15.2 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011 (en adelante RLAC).

-Situación de entrada: Cumplir a fecha de cierre de dos ejercicios consecutivos, las condiciones establecidas en el artículo 15.1 del RLAC, a excepción de que sea el primer ejercicio social de la entidad, en cuyo caso se aplica desde dicho ejercicio.

-Situación de salida: Dejar de cumplir a fecha de cierre de dos ejercicios consecutivos, las condiciones establecidas en el artículo 15.1 del RLAC, o las mencionadas en los puntos anteriores.

Con la modificación de la definición de EIP se redujeron el número de estas, pasando de 18.000 a 8.000 entidades con estas características, en línea con lo establecido en el Reglamento (UE) nº 537/20145.

Todas estas entidades quedan obligadas a crear un comité de auditoría, que deberá estar formado en su mayoría por vocales independientes, de los cuales al menos uno deberá tener conocimiento y experiencia en auditoría. Esta comisión debe recibir de la sociedad auditora toda la información necesaria sobre aquellas cuestiones que puedan suponer una amenaza a la independencia y debe elaborar con anterioridad al informe de auditoría, un informe en el cual se

expresará una opinión sobre la independencia del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Este informe debe incluir los servicios adicionales prestados por la firma. La Comisión Nacional del Mercado de Valores tiene competencia para supervisar estas comisiones.

Los requisitos respecto a las EIP son los siguientes:

- Informe Adicional al de la auditoría de cuentas, que se debe presentar a la Comisión de Auditoría.

- Informe Anual de Transparencia que deben publicar los auditores de cuentas de las sociedades consideradas como EIP, en el cual debe incluirse, entre otras cuestiones, la información relativa a las EIP que hayan sido auditadas, según lo dispuesto en el artículo 26 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

- Se establece un procedimiento para el nombramiento del auditor de cuentas.

- Atendiendo al artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, el contrato inicial no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder, incluidas las prórrogas, de 10 años. Además, transcurridos 5 años, es obligatorio que se produzca rotación por parte de los auditores principales responsables, los cuales no podrán volver ser partícipes en la auditoría de la sociedad hasta que no transcurran tres años.

Para poder prorrogar este plazo máximo de 10 años se establece la coauditoría (la auditoría se realiza conjuntamente con otros auditores, además de los contratados para realizar el encargo). En estos casos se podrá prorrogar por un periodo de 4 años más.

- Como indica el Instituto de Censores Jurados de Cuentas (en adelante ICJCE) en su número 11 de mayo 2017, en cuanto a honorarios, el auditor de cuentas o la Sociedad de Auditoría deberán abstenerse de la realización de esta, cuando la prestación de servicios tanto de auditoría como otros servicios prestados a la sociedad auditada, en los tres últimos ejercicios consecutivos, supongan más del 15% del total de sus ingresos. Esto se aplica también para las entidades vinculadas o de la misma red.

- La totalidad de los honorarios percibidos por servicios distintos de la auditoría (no incluidos en la categoría de servicios prohibidos) que el auditor legal o la sociedad de auditoría preste a la sociedad auditada, o entidades del grupo, no podrán superar el límite del 70 por ciento de la media de honorarios percibidos en los tres últimos ejercicios consecutivos por las auditorías legales.

- Realizar una revisión del control de calidad del trabajo realizado en la auditoría de las cuentas anuales de la sociedad, atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC en su apartado 35. El ICAC tendrá competencia para revocar el nombramiento del auditor de cuentas, siempre que se considere que medie justa causa.

## b. COMISIÓN DE AUDITORÍA

Para las entidades consideradas de interés público es obligatorio, salvo algunas excepciones, atendiendo a la LAC que se establezca un Comisión de Auditoría.

El Comisión de Auditoría es un órgano interno del Consejo de Administración, de carácter consultivo e informativo, cuyos miembros son nombrados por el Consejo de Administración. Estos miembros deben ser en su mayoría no ejecutivos, la mayoría deben ser consejeros independientes, y al menos uno deberá designarse por tener conocimientos en materia de contabilidad, auditoría o ambas. El número de integrantes, así como sus bases y normas de funcionamiento quedan establecidos en los estatutos de cada sociedad.

El hecho de que un consejero tenga conocimientos y experiencia en materia contable o de auditoría, implica una mayor fiabilidad de la información financiera de la sociedad, considerándose mucho más transparente. Cabe destacar la independencia de dicho integrante del comité de auditoría ya que por ello se sitúa en una posición imparcial en la entidad, para realizar los juicios y estimaciones neutrales y necesarios sobre la auditoría.

Las funciones principales de este comité son la propuesta de nombramiento de los auditores externos, así como aprobar sus condiciones de contratación, supervisión de la auditoría interna y la supervisión y control de los sistemas de control interno y del proceso de información financiera.

El Comité de Auditoría debe informar a la Junta General de Accionistas acerca de las conclusiones de la auditoría, lo que permite proporcionar mayor transparencia de la información financiera en la que basan sus decisiones.

En cuanto a la independencia del auditor externo, este comité debe establecer los procesos y comunicaciones necesarias para solventar aquellas situaciones que puedan poner en riesgo la independencia de los auditores. El auditor deberá emitir un informe a la Comisión de Auditoría expresando una opinión sobre su independencia.

## c. ORGANISMOS REGULADORES

Como se viene destacando, es punto clave para la figura de los auditores, que se garantice la credibilidad de la información financiera contenida en las cuentas anuales, así como lo expresado en las opiniones de los informes de auditoría. Para ello, es imprescindible que exista una adecuada supervisión. La Directiva 2014/56/UE Del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril, establece que dicha supervisión debe ser realizada por reguladores independientes o bajo autoridades que realicen controles de calidad de la profesión, y dispongan medidas proactivas y preventivas, en lugar de sólo medidas reactivas y sancionadoras.

La existencia de estos organismos ha seguido un proceso muy lento en España:

**1927-->** Primeros colegios de censores jurados en España en Bilbao

**1931-->** Se establecen en Cataluña

**1936-->** También en Vigo y Madrid

**1943-->** Nace el Instituto de Censores Jurados de cuentas de España

**1982-->** Se crea el Registro de Economistas Auditores (REA)

**1985-->** Surge el Registro General de Auditores (REGA)

**1988-->** Con la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas se creó ICAC: Organismo Autónomo y administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda.

En la actualidad el ICAC trabaja juntamente con las tres corporaciones de derecho público: el ICJCE, el REA y el REGA.

Entre las funciones del ICAC cabrían destacar el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, la homologación y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría, realizar la gestión del Registro Oficial de Auditorías de Cuentas. Además, poseen la potestad sancionadora, realizan actividades de investigación y la coordinación con organismos internacionales.

Sus funciones principales son:

- ☐ Controlar la actividad de auditoría de cuentas, además de poseer la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- ☐ Realización de los trabajos técnicos y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Unión Europea y a las correspondientes leyes que regulan estas materias, homologando y publicando la normativa técnica referente a auditoría elaborada por las Corporaciones de derecho público. Así como de las normas de ética y de control interno de calidad que deben tener los auditores individuales y las sociedades de auditoría. También aprobarán el PGC de los diferentes sectores y establecerán los criterios para su desarrollo.
- ☐ Se encargan de actualizar y mejorar la planificación contable y lo referente al ejercicio de la auditoría de cuentas.
- ☐ Posee potestad sancionadora que pueden aplicar en el caso de que las sociedades de capital incumplan el plazo obligatorio para depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil.

- Administración y Dirección del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, encargándose de la autorización para las inscripciones, y de determinar y elaborar las normas básicas que se aplicaran en los exámenes de aptitud profesional, así como de las convocatorias, y la custodia de las fianzas que se constituyen.
- Realización y promoción de las actividades de investigación, estudios, documentación, difusión y publicación para la actividad de auditoría de cuentas y normalización contable.
- Formación continuada de los auditores de cuentas.
- Edición, publicación y distribución del BOICAC.
- Dar respuesta a las consultas formuladas como consecuencia de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera y de la normativa que es de aplicación.

Por su parte, las corporaciones profesionales tienen las siguientes funciones: elaboración y revisión de las NTA, realizar los exámenes de acceso a la profesión, efectuar el control de calidad sobre el ejercicio de la actividad auditoria, vigilar el cumplimiento de normas deontológicas, colaborar con el ICAC, proponer la iniciación del procedimiento sancionador y organizar programas de formación permanente de sus miembros.

Además, el ICAC se coordina con los organismos de supervisión pública de los otros países de la Unión Europea, para mejorar, programar, organizar y armonizar sus actividades de supervisión.

El Grupo Europeo de Organismos de Supervisión de la Auditoría - European Group of Auditors' Oversight Bodies (en adelante EGAOB) fue formado en el año 2005, se encarga de asegurar que los diferentes organismos de supervisión pública europeos se coordinen de manera adecuada. Otra de sus funciones es la de garantizar que se adopten de manera adecuada las Normas Internacionales de Auditoría y con ello garantizar una mayor armonización en los trabajos de auditoría realizados en los distintos países de la UE. El ICAC es miembro de este grupo y colabora en los distintos grupos de trabajo que organiza el EGAOB.

El proceso de armonización ha supuesto que se fortalezcan los organismos internacionales con los que están en colaboración las corporaciones profesionales. En la regulación española podemos destacar los siguientes organismos:

-Comisión Europea: En 1986 España se incorpora a la UE, lo que supone la necesidad de adaptar la normativa mercantil a las Directivas Comunitarias de Derecho de Sociedades. Surge con ello una importante reforma del papel que supone y del contenido de la información contable de las sociedades. Este proceso de adaptación ha permitido, que el marco normativo en el cual tiene las bases la información contable sea más moderno y dinámico .

-La Federación de Expertos Contables Europeos: vela por el perfeccionamiento y la armonización en términos prácticos de la profesión de experto contable en Europa, impulsa la colaboración entre los diferentes organismos profesionales, constituye el único organismo

consultivo de la profesión contable europea y organiza periódicamente congresos y seminarios. En la actualidad hay 51 miembros en 35 países, siendo el ICJCE miembro de esta Federación.

-La Internacional Federation of Accountants (IFAC): Constituida en 1977 tiene como misión servir al interés público, fortaleciendo la profesión contable en todo el mundo y contribuyendo al continuo desarrollo de economías internacionales sólidas. Para ello, establece y promueve la normativa de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de estas normas y velando por el interés público donde la experiencia de la profesión sea más relevante. En la actualidad hay 175 miembros en 130 países, siendo el ICJCE miembro de esta Federación.

#### 4. FACTORES DE RIESGO DE LA INDEPENDENCIA

Cualquier circunstancia que ponga en riesgo que el auditor exprese una opinión objetiva y veraz supone un riesgo para la independencia. Existen diversos factores clave que ponen en riesgo la independencia del auditor de cuentas y de la firma de auditoría:

- Intereses propios o personales – Relación personal y vínculo con la empresa auditada.

Es muy complicado establecer el punto exacto en el cual las relaciones personales pueden suponer un riesgo inadmisibles para la independencia, sin embargo, hay casuísticas en las cuales parece evidente que existe un riesgo inaceptable de incompatibilidad, como puede ser participar en la empresa auditada, ser miembro del Consejo de Administración o del Consejo Directivo o relaciones familiares con los propietarios o directivos de la misma.

- Interés financiero:

Este puede ser directo o indirecto:

-Directo: si se participa en la sociedad auditada, se poseen valores emitidos o derechos de participación en los beneficios, así como si se es titular de instrumentos financieros derivados.

-Indirecto: se da en aquellas situaciones en las que el auditor, una persona relacionada directamente con él o de su misma red, tiene un interés financiero (de los mencionados como directos) en una sociedad diferente de la auditada, que tenga a su vez, ese interés en la sociedad auditada.

El interés financiero se considera que es significativo en las siguientes circunstancias: (art.46.2 RAC):

- “En caso de que supere el 10% del patrimonio personal del auditor”.
- “Cuando suponga, de manera directa o indirecta, al menos, un 5% del capital social de la sociedad auditada, de los derechos de voto o del patrimonio de esta, reduciéndose a un 0,5% cuando dicha sociedad tenga la consideración de entidad de interés público”.



- “Aunque no se alcance el porcentaje mencionado, en el caso de que como consecuencia de que exista interés, si se puede influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría mediante las entidades vinculadas. Vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan estos últimos vínculos con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica - financiera de la sociedad auditada”.

- Servicios adicionales

Pueden suponer una amenaza a la independencia en el caso de que se contraten con la firma auditora, además de la auditoría, servicios como pueden ser la asesoría contable, servicios de auditoría interna o servicios de valoración, ya que puede suponer caer en la autorevisión, o suponer la pérdida de todos los servicios contratados en caso de un informe de auditoría desfavorable. También suponen una amenaza los servicios que establecen procedimientos de control interno para la sociedad auditada o que intervengan en los sistemas informáticos que ayudan a preparar los estados financieros.

A pesar de ello, está permitido si se trata de servicios de poca relevancia y si el nivel es aceptable tras la aplicación de medidas de salvaguarda.

- Duración de la relación entre el auditor y el cliente:

Cuanto más tiempo preste los servicios una firma auditoría al mismo cliente, mayor familiaridad podrá establecerse, y podrá suponer un riesgo a la independencia, lo que hace que parezca lo más razonable establecer un límite para los ejercicios consecutivos en los que se puede realizar el encargo de auditoría por el mismo auditor individual o firma auditora. Sin embargo, por otra parte, el hecho de realizar la auditoría durante varios ejercicios hace que se tenga mayor conocimiento del cliente, lo mejora la calidad de los servicios prestados, como analizaremos más adelante.

No existe limitación para la rotación del auditor excepto cuando el encargo sea para una sociedad que tenga la consideración de EIP, que como se ha analizado anteriormente, la ley establece un periodo mínimo de contratación inicial, prorrogable hasta un máximo de 10 años. Este periodo se amplía si se ha contratado simultáneamente a otro auditor individual o sociedad de auditoría junto a otros auditores para la realización de una coauditoría, por un periodo de cuatro años más. También se establece, la obligación de rotación de cinco años para el socio firmante o auditor principal, debiendo permanecer al margen de los trabajos de auditoría de esta sociedad un mínimo de tres años.

Una vez cumplidos estos plazos, posteriormente se debe dejar un periodo de cuatro años, para poder volver a realizar un encargo de auditoría para la misma sociedad.

- Gran porcentaje del total del negocio con un solo cliente:

Si los honorarios de un solo cliente suponen un elevado porcentaje de la cifra de negocio de la entidad auditora o auditor individual, podrá suponer una amenaza al poder verse intimidada por el cliente, ya que las consecuencias de perder dicho encargo serían bastante negativas para la firma de auditoría (o para el socio firmante), pudiendo suponer incluso la no continuidad de la misma, lo que podría suponer ceder a solicitudes del cliente con las que el auditor no esté totalmente de acuerdo.

Además de los honorarios de auditoría, también suponen una amenaza los honorarios percibidos por los servicios prestados distintos de la auditoría a la entidad auditada, en caso de que sean significativos o superiores a los honorarios percibidos por los servicios de auditoría.

- Precios excesivamente altos:

Los precios elevados por encima de la media de mercado pueden suponer un riesgo a la independencia debido a que pueden deberse a que se hayan establecido pactos con la sociedad auditada, como puede ser suavizar o favorecer las conclusiones del informe de auditoría. También puede suponer que existan prácticas consideradas más laxas.

### **Identificación de las amenazas:**

Para identificar las amenazas a la independencia el auditor debe analizar las diferentes situaciones basándose en la naturaleza y riesgo que cada una conlleva. Posteriormente se valorará la importancia que tiene cada amenaza y lo que suponen todas las amenazas que hayan sido detectadas en su conjunto. El auditor debe dejar constancia en sus papeles de trabajo los procedimientos seguidos para detectar las amenazas a la independencia y las conclusiones obtenidas.

Si el auditor concluye que la amenaza no es significativa, no será imprescindible que se establezcan medidas de salvaguarda. Esto no le exime de su obligación de documentar el procedimiento llevado a cabo en dicha evaluación en sus papeles de trabajo.

Si por el contrario la conclusión alcanzada es que las amenazas son significativas y suponen un riesgo alto sobre su objetividad e independencia, se deben establecer medidas de salvaguarda para poder eliminar o reducir el riesgo a un nivel aceptable. Estas medidas deben ser comunicadas a las personas y entidades relacionadas con la entidad auditada o con la red a la que pertenece, y al resto de personal que preste servicios profesionales.

Cuando se dé el caso de que las medidas de salvaguarda establecidas no eliminen o reduzcan el riesgo que suponen las amenazas a la independencia al nivel deseable, los auditores de cuentas deberán concluir que no pueden realizar la auditoría.

## 5. MEDIDAS DE SALVAGUARDA:

A continuación, se considera necesario por la importancia que tiene, explicar las medidas básicas de salvaguarda que debe cumplir el auditor en caso de que existan amenazas a la independencia y que mejoran la calidad de la auditoría. Estas medidas fueron enumeradas por primera vez en la Recomendación de la Comisión Europea del 16 de mayo de 2020.

Se caracterizan principalmente por las siguientes medidas:

- **Objetividad, integridad e independencia del auditor:** El objetivo fundamental de la auditoría es expresar una opinión objetiva sobre el contenido de la información financiera, y la manera más adecuada para conseguirlo es que el auditor demuestre que el proceso de auditoría se realiza de forma objetiva; para conseguirlo debe actuar con imparcialidad, con honradez intelectual, con integridad y sin conflictos que pudieran comprometer su independencia.
- **Responsabilidad y alcance:** El auditor es responsable de cumplir con la normativa de auditoría, lo que incluye las normas de independencia. Dicha responsabilidad abarca no solo al cumplimiento normativo por parte del auditor sino que se incluye a toda la red a la que, en su caso, pertenezca, además de aquellas personas que formen parte del equipo de trabajo del encargo o cualquier persona que pueda influir en el resultado de la auditoría.
- **Amenazas y riesgos con respecto a la independencia:** Para evitar o resolver circunstancias que puedan comprometer la independencia del auditor, en primer lugar, hay que identificar las amenazas a la independencia que surgen de circunstancias concretas y, en segundo lugar, evaluar su importancia para ver si su independencia puede verse comprometida.
- **Sistemas de salvaguardas:** Cuando existan amenazas a la independencia, el auditor debe tener en cuenta y documentar si se aplican debidamente las salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a niveles aceptables que le permitan realizar la auditoría. Las salvaguardas se refieren a diversas responsabilidades en el ámbito de la auditoría que deben llevar a cabo las entidades auditadas, el sistema de control público y el auditor, sobre todo
- **Divulgación de honorarios:** El auditor debe demostrar que su independencia no se ve comprometida por la prestación a un cliente de auditoría de servicios distintos de los de auditoría por los cuales percibe honorarios muy elevados. Como medida para ello se deben detallar los honorarios desglosados por las clases de servicios que presta el auditor

Tras el marco y los principios, la Recomendación desarrolla circunstancias específicas que pueden suponer una amenaza a la independencia del auditor, que implican la adopción de las correspondientes salvaguardas explicadas anteriormente y, si es el caso, el rechazo del encargo de auditoría.

Con el fin de asegurar la independencia, el legislador ha establecido un listado de incompatibilidades que vienen recogidas en el artículo 13 del TRLAC en sus nueve apartados con sus cómputos temporales correspondientes. Ahora bien, con el fin de asegurar la independencia del auditor, se han regulado otros aspectos distintos a las incompatibilidades estableciendo un amplio abanico de medidas, algunas de las cuales están reguladas en el TRLAC en la sección relativa a la independencia del auditor y otras en la Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC) que afectan a distintas vertientes de la auditoría como pueden ser el nombramiento y los honorarios.

Como se ha mencionado, la potestad sancionadora en caso de incumplimiento corresponde al ICAC. El Régimen Sancionador que se le atribuye al auditor por el incumplimiento de estas medidas se trata de infracciones muy graves, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave, además se considera infracción muy grave, el incumplimiento de la obligación de duración máxima de contratación exigida en las auditorías de EIP, o de las limitaciones de honorarios en las auditorías de EIP. Según los artículos 75 y 76 de Ley 22/2015 las sanciones por infracciones muy graves se muestran en el cuadro siguiente:

INFRACTOR	SANCIONES CONSIDERADAS MUY GRAVES
AUDITOR INDIVIDUAL	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cese de la autorización y se procede a la baja permanente en el ROAC.</li> <li>• Se suspende la autorización y se procede a la baja temporal por un periodo de 2 años y un día hasta 5 años en el ROAC.</li> <li>• Multa que ascenderá al importe de seis a nueve veces los honorarios facturados por los servicios del encargo en el que se haya cometido la infracción, sin que sea nunca inferior a 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. Se pone excepción a estos los límites cuando se trate de Entidades de Interés Públicos.</li> <li>• En los casos en los que la infracción no se atribuya a un encargo de auditoría en concreto, se sancionará al auditor de cuentas con una multa que oscilará entre un límite mínimo de 18.001 euros y un importe máximo de 36.000 euros.</li> </ul>
SOCIEDAD DE AUDITORÍA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cese de la autorización y se procederá a la baja permanente en el ROAC.</li> <li>• Multa por un importe entre el tres y el seis por ciento de los honorarios facturados por los servicios de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado, sin que la sanción pueda ser inferior a 24.000 euros.</li> </ul>
SOCIO RESPONSABLE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cese de la autorización y se procederá a la baja permanente en el ROAC.</li> <li>• Se suspende la autorización y se producirá la baja temporal por periodo comprendido entre los 2 años y un día hasta los 5 años en el ROAC.</li> <li>• Multa por importe mínimo de 12.001 euros y máximo de 24.000 euros.</li> </ul>

#### a. DEFECTOS DE LA LEY DE AUDITORÍA ESPAÑOLA

Los escándalos analizados han supuesto como se ha comentado, que se hayan llevado a cabo numerosas reformas en la Ley de Auditoría de Cuentas, para evitar así posibles escándalos similares. En estas modificaciones de la normativa ha ido cobrando fuerza el concepto de independencia de los auditores, y se han ido introduciendo, como se ha analizado, nuevas medidas de salvaguarda que velen por la independencia del auditor, así como diversas prohibiciones e incompatibilidades a los servicios de auditoría. Sin embargo, pese a este refuerzo recogido en las leyes y normativas seguimos planteándonos la cuestión de si estas medidas son suficientes para evitar estas situaciones o aun así la legislación sigue teniendo margen de mejora para reforzar más los controles en la relación entre el auditor y la empresa auditada.

Aunque el deber último de cumplir con la independencia es del auditor individual o sociedad auditora, es importante que queden establecidas en la normativa ciertas pautas, que eviten que se dude de la independencia de los auditores y ayuden a mejorar la imagen de estos.

El principal problema que nos encontramos es la **dependencia de los honorarios** de un cliente que pueda tener en la firma auditora.

Los honorarios de auditoría deben fijarse antes de iniciar el encargo y abarcar la duración de este. En cualquier caso, el auditor de cuentas debe poder demostrar que los honorarios establecidos son los adecuados para cubrir los recursos de personal y horas que necesitan emplearse para el desarrollo del encargo acorde con las normas de auditoría (Fernández Rodríguez, 2013).

Esto se puede considerar un riesgo a la independencia, aunque los honorarios percibidos por la auditoría que provengan de dicho cliente no supongan un elevado porcentaje de la cifra de negocio de la sociedad auditora o auditor individual, ya que siempre existirá el temor a perderlos.

El cliente es el que contrata al auditor y paga sus honorarios, para que revise y exprese su opinión sobre sus estados financieros, por lo que una opinión desfavorable o que no convenza al cliente, puede suponer para la firma auditora o el auditor independiente la pérdida del mismo, lo que en algunas ocasiones puede derivar en falta de independencia si el auditor intenta en este caso que el cliente este contento con sus servicios para no perderlo, y puede sufrir la presión por parte del cliente para emitir una opinión más favorable, con la amenaza de prescindir en los próximos ejercicios de sus servicios.

Por supuesto, este problema se incrementa cuando los honorarios de un mismo cliente suponen un elevado porcentaje de la cifra de negocio de la firma de auditoría o del auditor independiente, ya que su continuidad está condicionada a no perder estos honorarios, como pasaba en el caso de la firma BDO con Gowex. Esto supone un factor de riesgo a la independencia del auditor como se ha comentado anteriormente, y para ello se ha establecido en la Ley un límite del porcentaje total de honorarios que pueden provenir de un mismo cliente.

¿Cómo se podría evitar el riesgo por la dependencia de honorarios? Una posible propuesta sería formar un organismo centralizado independiente, donde estuviesen adscritas todas las sociedades de auditoría y los auditores independientes. Este organismo dependería del ICAC, al cual facilitaría su función de supervisión en cuanto a la independencia de los auditores.

Los clientes que estén obligados a ser auditados o lo requieran voluntariamente, acudirán a este organismo presentando sus estados financieros provisionales, ya que esto es necesario para poder evaluar el tamaño de la sociedad y los recursos que se necesitan para que se lleve a cabo la prestación de los servicios de auditoría.

Posteriormente, el organismo seleccionaría tres firmas de auditoría para que presentasen una propuesta para prestar sus servicios, en base a estos estados financieros. Con ello, se seguiría compitiendo en precios, pero, por otro lado, este organismo se queda con la potestad de no seleccionar a las auditoras si ya se considera que tienen clientes suficientes para el volumen de recursos que poseen, o no considera que tengan la capacidad suficiente para realizar el encargo, para que no se pierda la calidad en las auditorías por falta de recursos o tiempo.

La decisión de que sean las auditoras las que también decidan si presentan las propuestas, cuando hayan sido seleccionadas por este organismo, viene derivada de que, aunque el organismo decida a que firmas de auditoría o auditores independientes, por tamaño o cartera de clientes, solicita que presenten dichas propuestas, sería inviable que conociese cada organización internamente, controlase y planificase los recursos de todos ellos, ya que aunque conozca el personal de cada una de ellas necesitaría contar con numerosos recursos para poder planificar los encargos y el personal asignado a los mismos de cada firma de auditoría o auditor individual, y además poder organizar sus calendarios en función de los clientes asignados. Por ello, las auditoras deberán tener la potestad de decidir si presentan la propuesta, ya que sabrán si cuentan con recursos adecuados para atender el encargo del potencial nuevo cliente, y son las mismas las que organizaran la planificación de las auditorías y los recursos a asignar a los mismos. Además, deben analizar la independencia de este, ya que tampoco es factible que el organismo conozca todas las posibles vinculaciones, por lo que este análisis debe seguir siendo parte del trabajo del auditor.

El hecho de que se presenten varias propuestas también evita que dicho organismo se ocupe de establecer los honorarios para cada cliente, ya supondría analizar cada uno de ellos, para establecer un indicativo de los recursos que se necesitarían para la realización de la auditoría de cada uno de ellos, lo cual por un lado sería muy costoso, y por otro deja margen a las firmas auditoras más eficientes que establezcan los honorarios que consideren adecuados a su margen precio/hora.

Aunque al igual que ocurre con los concursos públicos, para evitar que se bajen los precios de una forma irracional para atraer al cliente, se podría incluir como criterio de selección la baja temeraria, es decir, si en la propuesta los honorarios de una sociedad de auditoría o auditor independiente se encuentran muy por debajo de las otras dos propuestas o de lo que se puede considerar como precio de mercado, este organismo tendría potestad para que la firma quedase excluida. También se evita el riesgo de precios excesivamente altos, que como se ha hecho

menção anteriormente, podría suponer que el cliente presionase a cambio al auditor para tener una opinión más favorable o comportamientos más laxos.

El organismo, además, para seleccionar a la sociedad de auditoría o auditor independiente para cada cliente, debería tener en cuenta el porcentaje de honorarios que supone cada cliente para el total de la cifra de negocios de las firmas, para que no haya dependencia de dicho cliente, y que no se presten otros servicios prohibidos, o que supongan un porcentaje superior al establecido por ley.

También debería llevar un control de los contratos firmados por los clientes y firmas de auditoría, sobre todo en cuanto a fecha de inicio y las posibles renovaciones posteriores, así como del socio que firme el encargo, lo que facilitaría el control de la rotación entre auditores.

Con este sistema, se evita por otro lado relaciones previas que comprometan la independencia de las firmas de auditoría por familiaridad, en el sentido de que por ejemplo, el contacto pueda venir por otro departamento de la firma en el cual el cliente lleve varios años, y una posible falta de coincidencia con la opinión del auditor pueda comprometer la pérdida del cliente en ambos departamentos o de los servicios de no auditoría, que pueden suponer honorarios más elevados que los del encargo de auditoría, como se cuestionó en el caso Bankia, donde también tenía contratados con Deloitte otros servicios distintos de la auditoría, o en el caso Aena, que prestaba PWC servicios de consultoría.

A modo también de ejemplo, podría ocurrir que una sociedad con un dueño o director financiero cercano al socio firmante del encargo de auditoría, que se pueda ver en la tesitura de una posible disputa que no le interese tener por motivos ajenos a la profesión. Ni que mencionar tiene, que estas situaciones no deberían de ninguna manera producirse y que son una infracción muy grave, pero con ello, se evita hasta la posible sospecha y mejoraría la percepción de la figura del auditor de cuentas.

Para poder financiar este organismo, un porcentaje de los honorarios de auditoría de los clientes iría destinado a esto, ya que, aunque lo financiaran las firmas auditoras también supondría un sobre coste para el cliente, ya que lo tendrían en cuenta para el cálculo de los honorarios.

La creación de este organismo favorecería que se mantuviese la independencia del auditor, no sólo en cuanto al riesgo de independencia de los honorarios, sino también por los servicios prestados adicionales a los de auditoría que estarían más controlados, y transmitiría una mejor imagen de los auditores de cuentas.

Esta propuesta, sin embargo, plantea algunos inconvenientes, como son el coste para los clientes que requieran servicios de auditoría, pues los honorarios que tienen que afrontar se incrementarían. Por otro lado, conlleva una gran dificultad en cuanto a la complejidad de las funciones que debe llevar a cabo este organismo, ya que supone un gran control sobre las sociedades de auditoría.

Otro de los principales problemas es la **concentración de clientes** en las cuatro grandes firmas auditoras del sector y las fuertes barreras a la entrada. Esta concentración viene en gran parte provocada por diversas fusiones realizadas hace varios años por empresas del sector. A pesar de



ser el cliente el que decide que firma contrata para la realización de la auditoría, se basaran para ello en el trato recibido por la misma y los servicios adicionales que ofrecen, lo que de nuevo compromete la independencia de los auditores.

Además, esta concentración está provocando la disminución de los honorarios por hora de servicios prestados, lo que dificulta la competencia de otras firmas que no pueden permitirse esa reducción en sus tarifas. Esta situación puede llegar a derivar de esta concentración de clientes y de la disminución de honorarios, que por reducir los mismos para atraer a clientes no puedan dedicar tantos recursos como necesite el cliente y pueda cuestionarse la calidad de la auditoría. Para ello, en la nueva legislación se hace referencia al concurso público, donde se establecen las bases y los precios serán más justos al existir las denominadas “bajas temerarias”, que pueden quedar excluidas del concurso por considerarse inviable o poco justificado el establecimiento de precios tan bajos. Por su parte, el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, favorece que no se den tanto estas situaciones al eliminar la experiencia profesional exigida al auditor para poder auditar una EIP.

La Fundación Compromiso y Transparencia hace referencia a la concentración de clientes en su informe “Independencia y transparencia del auditor externo en las empresas del IBEX 35 y en las empresas aseguradoras 2019”, además de concluir que la mayoría de las empresas de IBEX 35 muestran un alto riesgo de déficit de independencia del auditor externo, destaca la concentración en el ámbito de la auditoría en el sector asegurador en las cuatro grandes firmas (más conocidas como Big Four) se ha reforzado desde la publicación de la Ley de Auditorías de Cuentas de 20 de julio de 2015 que, en 2019, acaparaban el 90% de las auditorías en las entidades aseguradoras. Aunque el informe trata del sector de las aseguradoras esto ocurre a nivel general, no solo con las entidades aseguradoras.

Por otra parte, en el mencionado informe, también preocupa que el 95% de las sociedades anónimas los honorarios percibidos por las sociedades auditoras en cuanto a servicios distintos de la auditoría son superiores a los honorarios de la propia auditoría, que como se indicaba anteriormente puede suponer un riesgo de dependencia de los honorarios. A esto se añade, que se ha identificado una preocupante falta de transparencia informativa ya que, la gran mayoría de las entidades no publican en sus informes anuales desglose detallado real de los servicios que prestan las auditoras de cuentas, y en menor medida los honorarios que perciben por la realización de dichos servicios, explica el informe, más allá de la diferenciación genérica que establece la regulación, la cual distingue: “servicios de auditoría”, “otros servicios de verificación” y “otros servicios”.

La reforma de la Ley de Auditoría ha intentado con la **rotación de auditores** que ha establecido evitar este problema, además, de intentar evitar que se creen hábitos de malas prácticas en el cliente debido a la continuidad del auditor en el mismo.

Sin embargo, según el juicio de algunos expertos, al introducir la norma requerimientos más exigentes, no sólo para las entidades de interés público, sino también para otro tipo de entidades, supone mayor dificultad para que los cumplan pequeñas y medianas firmas de auditoría o

auditores independientes, lo que lleva a un aumento de la concentración del sector en unas pocas firmas.

Por otro lado, continuando con la rotación, el conocimiento del cliente es clave en los procesos de auditoría y, además, es esencial tener buen conocimiento del cliente y de su control interno. Esto mejora a medida que se van realizando auditorías de varios ejercicios, principalmente en clientes complejos. También hace más rentable el cliente, ya que en el primer ejercicio auditado es necesario invertir mayor tiempo en el entendimiento del cliente. Este conocimiento de la sociedad auditada o grupo de sociedades auditado facilita poder detectar indicios de riesgo de fraude, así como errores o incidencias que puedan afectar a los estados financieros.

Esta cuestión no influye sólo desde el punto de vista del auditor de cuentas, sino también del cliente, ya que muchos prefieren no tener que explicar cada poco tiempo todo el funcionamiento de su sociedad.

Si bien este hecho se tiene en cuenta, al ser los contratos iniciales por un mínimo de tres ejercicios, es cierto, que si no existiese rotación podría llevar a situaciones de familiaridad que pueden poner en tela de juicio la independencia del auditor.

Por ello, es necesaria la rotación del auditor de cuentas para fomentar la independencia, sin que ello suponga perder la calidad del trabajo o su eficiencia al tener menos experiencia en el mismo, lo que dificulta el establecer bajo una normativa el equilibrio entre estos factores.

Otro aspecto que puede comprometer la independencia del auditor y que ha sido estudiado en las mencionadas reformas, es la **prestación de servicios adicionales a la auditoría**. Como se ha indicado, estos servicios afectan a la dependencia de los honorarios debido a que supone mayor dependencia de los honorarios de la entidad auditada e incrementar el temor de perder los servicios contratados, y las firmas pueden tener más cercanía con el cliente. Las Normas Técnicas de Auditoría, a pesar de establecer una serie de incompatibilidades sólo prohíben expresamente que la firma de auditoría o el auditor independiente elabore la contabilidad o asuma funciones ejecutivas en la sociedad auditada, o funciones como las de control interno, que influyan de manera directa en la elaboración de los estados financieros, sin embargo, esto no exime al auditor para no permanecer alerta acerca de otros servicios que supongan indicios de imparcialidad.

La prestación de servicios adicionales a la auditoría como queda de manifiesto en el caso de Bankia, el objetivo perseguido por otros servicios como puede ser que se presten servicios de consultoría puede derivar en situaciones que comprometan la independencia del auditor, al perseguir ambos servicios objetivos diferentes o depender del éxito de los servicios de consultoría.

Referente a la prestación de otros servicios de auditoría, como se ha mencionado, el ICAC sancionó a la firma PwC con una multa de 10,49 millones de euros por incumplimiento del deber de independencia en relación con la auditoría de cuentas de Aena. El ICAC consideró que se habían cometido tres infracciones muy graves y la sanción fue respaldada por el Tribunal Supremo, ante el que PWC había interpuesto un recurso. La firma auditora defendió que cumplió

con todas las normas de independencia y se realizó la auditoría cumpliendo todas las normas técnicas, y la sanción se basó en haber revisado y propuesto modificaciones sobre un borrador de las cuentas anuales y prestar asesoramiento sobre la aplicación de las normas internacionales de auditoría.

Se agrava este riesgo de independencia, cuando los honorarios por los servicios adicionales que provienen de un cliente son superiores a los honorarios percibidos por la auditoría del mismo. A pesar de que la normativa ha establecido límites a los honorarios por la prestación de estos servicios, no pudiendo suponer más de 30% de la cifra de negocio de la firma de auditoría o de más del 15% si se trata de una entidad considerada como EIP. Esta limitación se amplía a los 3 últimos ejercicios consecutivos y a la red de la firma auditora. En este sentido la normativa es difícil que pueda mejorarse, la cuestión se debe centrar en las salvaguardas que establezca la firma auditora o auditor independiente y en la veracidad de las cifras que publiquen respecto a estos honorarios.

## b. SISTEMAS DE CONTROL

### **Sistemas de control interno de las firmas de auditoría:**

Para que se cumpla la independencia de las sociedades de auditoría y auditores independientes es importante el papel de los sistemas de control, tanto internos como externos.

En cuanto a los sistemas de control, las sociedades auditoras deben tener un sistema de Control de Calidad Interno, que proporcionen una seguridad razonable de que la firma cumple de forma adecuada con la normativa. Es el elemento clave para asegurar la buena calidad de los trabajos de auditoría.

El Control Interno se puede definir como un proceso, efectuado por el gobierno corporativo, la dirección general y el personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar una seguridad razonable con respecto al cumplimiento de los objetivos principales que serían:

- Garantizar que las operaciones sean efectivas y eficaces
- Garantizar la fiabilidad de la información financiera
- Garantizar que se cumplan las leyes y reglamentos que son aplicables

Para lograr estos objetivos, se deben incorporar y tener muy en cuenta los siguientes procedimientos:

- Un adecuado ambiente de Control
- Evaluación del riesgo
- Realizar actividades de control
- Mantener una adecuada comunicación e información

## -Monitoreo del incumplimiento

El ICJCE indica y así lo tiene publicado en su página Web “se basa en la implementación de un Sistema de Control de Calidad Interno por parte de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, con el objetivo de asegurar la calidad de la actividad de auditoría de cuentas a través de la aplicación de la NCCI, que es básicamente una traducción de la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1)”.

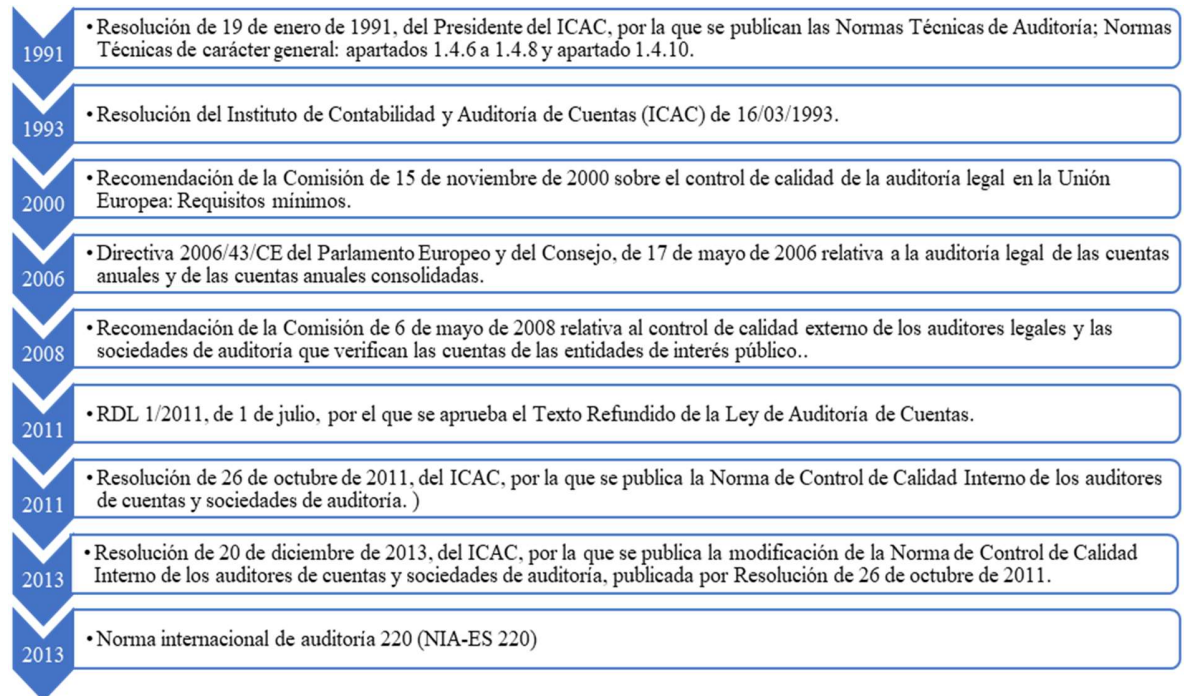
Aunque no existe una definición de la calidad en la auditoría universalmente aceptada, debido a que es un concepto complejo que, además, se ve afectado por diversas perspectivas, y la percepción de la calidad en la auditoría es diferente entre los diversos grupos de interés, se pueden identificar una serie de elementos que afectan al concepto de calidad en la auditoría, tal y como señala el Director del Departamento de Calidad del ICJCE:

- Los estándares de auditoría (a nivel internacional, las NIA e ISQC1, que es la Norma Internacional de Control de Calidad).
- Las percepciones de los usuarios, en base a las comunicaciones que reciben de la auditoría.
- La formación y competencia de los auditores, y sus valores éticos.
- El proceso de auditoría, que conlleva la metodología, la efectividad de las herramientas utilizadas y la disponibilidad de soporte técnico.
- Las actuaciones de los otros elementos en la cadena de suministro de la información financiera, como puede ser la calidad en el gobierno corporativo.
- El contexto, entendido como el entorno legal, regulatorio y de negocios”.

La necesidad del Control de Calidad Interno, en adelante, CCI, se ha ido haciendo más evidente en la medida que las firmas de auditoría han ido extendiendo su cartera de servicios, a la vez que la regulación de su trabajo se ha ido asentando en todas las legislaciones europeas e internacionales, y se ha ido reforzando el concepto de independencia en la normativa, como ya se ha mencionado, ya que la auditoría de cuentas constituye un servicio público que se presta por profesionales independientes.

Al CCI se le ha concedido tanta importancia desde el inicio de la regulación de la profesión del auditor que, en las primeras normas emitidas en España, posteriores a la primera Ley de Auditoría de Cuentas, ya se recogían algunos criterios básicos del CCI. A pesar de que el proceso ha sido lento, se ha mantenido constante, como se puede comprobar en el cronograma siguiente:

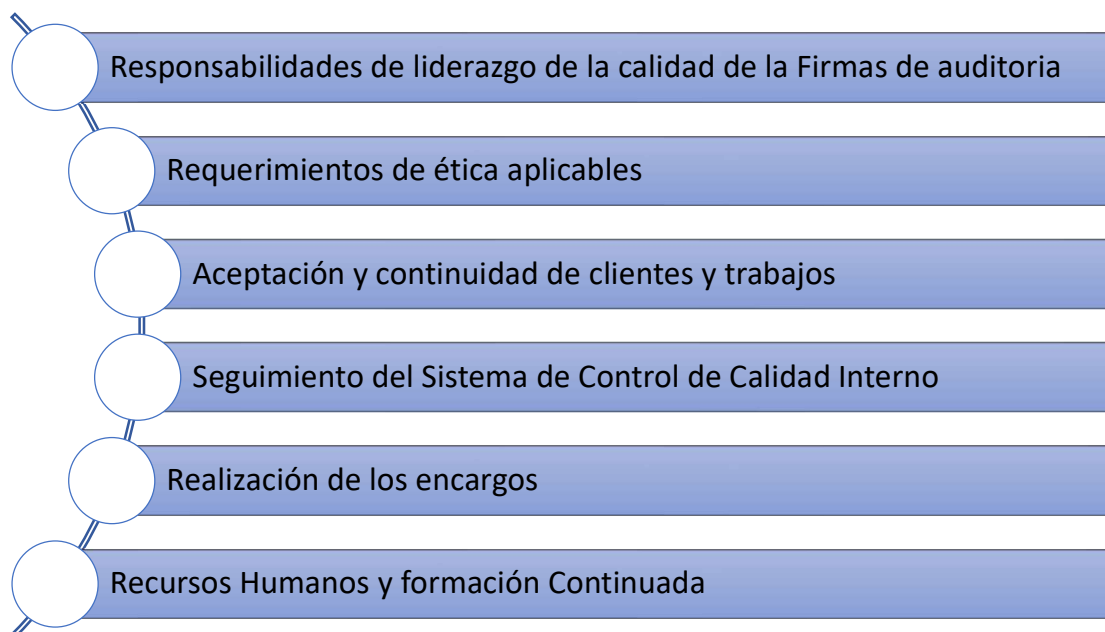
## Cronograma de la Legislación en Materia de CCI



Fuente: Elaboración Propia a partir del Portal del Auditor ICJCE

Las normas que tratan sobre el CCI han ido ganando sustantividad propia desde la concepción de meras realizaciones o muestras de la diligencia profesional hasta la constitución de una materia normalizada. Estas normas tienen el objetivo de establecer los principios y requisitos que deben seguir los auditores de cuentas para implantare un Sistema de Control de Calidad Interno (en adelante SCCI) con el que les sea posible garantizar de manera razonable que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables.

Los elementos básicos que precisa implantación de un adecuado SCCI de acuerdo con el contenido de la NCCI de los auditores de cuentas individuales y sociedades de auditoría son:



Fuente: Elaboración Propia a partir de datos de la NCCI apartado 16

El ICJCE publicó una guía orientativa de implantación de SCCI para pequeñas y medianas firmas de auditoría, que pretende ser una herramienta de apoyo para las sociedades de auditoría de pequeña y mediana dimensión y los auditores de cuentas cuando desarrollen su SCCI acorde con los requisitos establecidos en la NCCI publicada por el ICAC. La existencia de un adecuado SCCI debe suponer un servicio de auditoría de cuentas para la sociedad auditada que otorgue la adecuada transparencia y fidelidad a la información financiera que se está examinando y que pueda dar fiabilidad a todos los usuarios de la misma.

En 1992, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (en adelante COSO) publicó el Marco Integrado de control interno (el marco original). Actualmente es empleado en todo el mundo y es reconocido como el marco líder en cuanto al diseño, desarrollo e implementación del control interno y la evaluación de su efectividad. El 14 de mayo del 2013 COSO publicó una actualización del Marco Integrado de control interno cuyos objetivos eran los siguientes:

- Clarificar los requerimientos para un efectivo control interno.
- Actualizar el contexto para la aplicación del control interno en cuanto a numerosos cambios en las sociedades y sus ámbitos operativos.
- Expandir los objetivos operativos y de emisión de informes para ampliar la aplicación del control interno.

COSO ha dispuesto que los conceptos y principios claves incorporados en el marco original son sólidos y ampliamente aceptados en el mercado, por ello no han sido reformulados, sino simplemente actualizados. Principalmente los conceptos fundamentales, que se establecen explícitamente para incrementar la aplicación del nuevo Marco, los 5 componentes del control interno, que son: el ambiente de control, la evaluación del riesgo, las actividades de control, la información y comunicación y las actividades de monitoreo. Esto aporta una mejora del entendimiento de los requerimientos del control interno y facilitan la evaluación de su efectividad.

Matriz de COSO



Fuente: Stephen, 2013.

El Marco es aplicable a todas las entidades, sin embargo, cada entidad puede optar por implementar el control interno de forma diferente. Así, por ejemplo, el SCCI de una entidad de pequeña dimensión podría ser menos formal y estructurado, y aun así ser un SCCI efectivo, ya que debe estar adaptado a la organización.

El implementar un modelo de control interno basado en COSO, otorga cierta seguridad razonable, (no será infalible, pues siempre juega su papel el factor humano) sobre el alcance de los objetivos fijados por la entidad puesto que, el efecto acumulado de controles y su diversa naturaleza, reducen el riesgo de que concurren acontecimientos que impidan o dificulten su

consecución, o bien, mitigan el impacto negativo que dichos acontecimientos provocarían en el proceso desarrollado para la consecución de los objetivos empresariales.

Por otro lado, las sociedades de auditoría o auditores individuales que realicen auditorías de EIP así como aquellas sociedades de auditorías de terceros países que ejercen su actividad en España, están obligadas a presentar el Informe Anual de Transparencia (en adelante IAT). Por ello, las firmas de auditoría que no cumplan alguno de los puntos anteriores, pueden publicarlo voluntariamente amoldando su contenido a los requisitos mínimos establecidos en el reglamento, y deberán publicarlo al menos durante tres años consecutivos.

Este informe de transparencia viene regulado en el artículo 26 del TRLAC y en el artículo 60 del RLAC. De acuerdo con su definición, el informe de transparencia “es un documento informativo sobre aspectos esenciales de la estructura y actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría que sean relevantes para comprender la organización, nivel de actividad y procesos de control del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría a los efectos de conocer el compromiso con el interés público de su labor”.

El IAT debe firmarse por el auditor de cuentas o por el representante legal cuando se trate de sociedades de auditoría y se publicará en la página web corporativa de la sociedad auditadora o del auditor individual en el plazo de los tres meses siguientes al cierre de su ejercicio económico.

Este informe, de carácter público, debe contener la siguiente información mínima según el artículo 26.1 del TRLAC:

- Vinculaciones
- Forma jurídica y órganos de gobierno
- Sistemas de control de calidad interno
- Encargos realizados a EIP
- Aseguramiento de la independencia
- Formación continua
- Cifra de negocios
- Remuneración de los socios

Si no es publicado o incluye información sustancialmente incorrecta o incompleta supondrán una falta grave. Por acometer infracciones consideradas graves, se impondrá al infractor una de las siguientes sanciones:



INFRACTOR	SANCIONES CONSIDERADAS COMO GRAVES
AUDITOR INDIVIDUAL	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cese temporal en el ROAC por un periodo de hasta 2 años</li> <li>• Multa por importe de 2 a 5 veces los honorarios facturados por el encargo de auditoría en el que se haya cometido la infracción. Los límites van desde los 6.001 hasta los 12.000 euros</li> <li>• En los casos en los que la infracción no se atribuya a un encargo de auditoría en concreto, se sancionará al auditor de cuentas con una multa que oscilará entre un límite mínimo de 6.001 y máximo de 12.000 euros</li> </ul>
SOCIEDAD DE AUDITORÍA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Multa por importe de hasta el 3% de los honorarios facturados por los trabajos de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado, con un límite mínimo de 12.000 euros.</li> <li>• Baja en el ROAC por la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 34.m del TRLAC).</li> </ul>
SOCIO RESPONSABLE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cese temporal en el ROAC por un plazo de hasta 2 años.</li> <li>• Multa por un importe entre 3.001 hasta 12.000 euros</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 36 del TRLAC

En diciembre del año 2012 el REA publicó la Guía orientativa 10 en la que se describen los requerimientos y contenidos que debe de recoger el IAT además, de modelos, que sirven de ayuda para elaborar este documento. El IAT será objeto de revisión por el ICAC tal y como se establece en el artículo 75.1.del RLAC.

Estos Sistemas de Control de Calidad Interno son clave para que la sociedad auditora o el auditor individual se asegure que está cumpliendo con la independencia. Sin embargo, ¿son suficientes para determinar que se cumplen las medidas de salvaguardas sobre los factores de riesgo de independencia?

En principio, si están establecidos de manera adecuada si debiesen serlo. Pero hay un factor en concreto que se puede considerar más complicado, ya que es menos visible o evidente en ciertos casos como puede ser la familiaridad o el interés financiero de manera indirecta.

Es primordial para ello que la sociedad auditora o el auditor individual tengan un rígido código ético, y lo transmitan así a todo el personal de la firma, destacando la importancia que tiene el mantenerse independiente de la entidad auditada. Este código ético debe establecer un procedimiento de comunicación al encargado del control de calidad de la firma de cualquier comportamiento que pueda considerarse un acto contrario a la independencia.

Supone también un punto bastante clave el establecimiento adecuado del sistema de control de calidad de la firma, que instaure unas políticas adecuadas para la misma, y además de establecer los sistemas y procedimientos necesarios para asegurar y verificar que estas se están cumpliendo.

Todos los trabajadores deben firmar anualmente su independencia en el listado de clientes de la firma, actualizándose de la manera correspondiente.

Un punto clave es la evaluación de la aceptación del encargo de cada cliente individual, donde se debe evaluar si existen riesgos a la independencia y si los mismos pueden mitigarse. En el caso de clientes con un alto riesgo debe firmar un segundo socio o el socio responsable del control de calidad para los de mayor riesgo. En cada encargo individual se debe analizar las amenazas existentes a la independencia, y se debe dejar justificado y perfectamente documentado en los papeles de trabajo.

Deberá analizarse periódicamente la existencia de situaciones de familiaridad o situaciones de incompatibilidad que puedan haber surgido, en clientes que sean recurrentes.

Se podría pensar que es difícil medir y detectar la familiaridad o el interés financiero indirecto de un miembro del equipo, pero existiendo los procedimientos adecuados no supone un punto grave de amenaza a la independencia. Además, los riesgos que suponen una incompatibilidad a la realización del encargo son más fácilmente detectables, por ejemplo, si se pertenece al Consejo de Administración de la Sociedad Auditada.

### **Supervisión de los sistemas de control de calidad de las firmas auditoras:**

El órgano encargado de la supervisión del SCCI es el ICAC, según se establece en el artículo 27.3 b) del TRLAC. Para ello, el ICAC dispone de un Plan de Control de la Actividad publicado en su página web. El ICAC realiza periódicamente controles de calidad externos sobre los sistemas de control de calidad que tienen implementados los auditores de cuentas y revisa los procedimientos documentados en los archivos de auditoría para poder evaluar si dichos sistemas son eficaces. Son ejecutados directamente por el ICAC, o a través de las corporaciones que

representan a los auditores de cuentas o de terceros que actúen bajo la dirección y supervisión del ICAC, teniendo por objetivo mejorar la calidad de los trabajos de auditoría de cuentas. Para ello, realizan requerimientos de mejora que los auditores de cuentas deben implantar.

En concreto, los revisores deben ser auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en situación de no ejerciente, y tener una experiencia mínima de 7 años en trabajos de auditoría de cuentas. Además, se exige que los revisores sean independientes respecto de los auditores de cuentas sometidos a control de calidad y estar libres de cualquier posible influencia o conflicto de intereses.

Las últimas actuaciones publicadas por el ICAC corresponden al ejercicio 2020, y se han focalizado en inspecciones de control de calidad, con lo que de nuevo deja de manifiesto la importancia que cobra que una firma auditora tenga un buen sistema de control de calidad. El número de estas actuaciones de supervisión fueron de 3 investigaciones de sociedades que auditan Entidades de Interés Público y de 2 realizadas a sociedades que no auditan EIP, frente a 2 y 0 en 2019 respectivamente. El número de investigaciones ha sido de 237 en 2020 frente a 181 en 2019.

La metodología del control de calidad consiste en la evaluación de los SCCI de los auditores. Para ello se determina el alcance de la evaluación de las políticas y los procedimientos de CCI y su aplicación a trabajos realizados de auditoría de cuentas concretos o incluso estas revisiones tendrán, en la mayoría de los casos, un alcance doble: revisión del SCCI y aplicación a trabajos, por lo que constituirán un doble objetivo en la actuación de ICAC.

La plantilla de empleados públicos asignados a la Subdirección General de Control Técnico durante el ejercicio 2019, en servicio, ascendió a 19, dedicados tanto a actividades de investigación como de inspección de auditores.

De los expedientes tramitados en el ejercicio 2019, se han resuelto con infracción muy grave por falta de independencia de uno (tres en 2018) y con infracción grave por falta de independencia de uno (ninguno en el año 2018).

Es importante que exista una adecuada supervisión de los sistemas de control interno, tanto de los auditores individuales como de las sociedades de auditoría, no sólo por el hecho de poder detectar fraudes, sino también por el hecho de poder proponer mejoras para evitar que existan amenazas a la independencia que puedan ser pasadas por alto, sin que sea de manera premeditada.

## 6. CONCLUSIONES

Como se ha reflexionado, el trabajo del auditor de cuentas ha sido cuestionado en numerosas ocasiones, principalmente cuando se han producido escándalos financieros con repercusión mediática, lo que ha traído consigo en algunos casos la modificación de la regulación vigente en materia de auditoría. Estos cambios en la legislación han incrementado los requisitos en cuanto a la independencia de los auditores, como punto fundamental para el desarrollo de la revisión de forma diligente, que ha ido cobrando mayor importancia a lo largo de los años, lo que redundará en un mayor nivel de confianza para el inversor.

La ley 22/2015 cumple su objetivo de mejorar la transparencia y la credibilidad de la información, así como ha mejorado en materia de independencia, incrementando las exigencias que deben cumplir los auditores individuales y las sociedades de auditoría. Este refuerzo de los requisitos se ha producido principalmente para los encargos realizados a las EIP, en las cuales se concentra un altísimo porcentaje del mercado de auditoría en España entre las denominadas “Big Four”, y que puede ser necesario regular en mayor medida ya que evitaría conflictos como los que se han producido en ocasiones anteriores, como ocurrió con Deloitte en el escándalo de Bankia. Esto viene provocado porque otros servicios como puede ser el de la consultoría, son más rentables que los servicios de auditoría, por lo que se entra en un conflicto de intereses por la pérdida de los honorarios de otros servicios.

Esta concentración no se ha corregido con las nuevas exigencias en cuanto a las rotaciones que se han ido incorporando en la normativa. Por otra parte, estas exigencias sólo son para las EIP, por lo que, en el resto de las sociedades al producirse menos rotaciones, se incrementa el posible riesgo de independencia como es la familiaridad, al poder llevar varios ejercicios seguidos auditando la misma sociedad. Por supuesto, esto no tiene por qué suponer en sí mismo la existencia de un riesgo de independencia, siempre que el auditor tenga un adecuado sistema de control interno y un código de ética estricto. Es más, esto podría resultar ser una ventaja, ya que conocer al cliente supone poder mejorar la calidad y rentabilidad de la auditoría de cuentas.

En el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el nuevo Reglamento de auditoría se reduce en cierta manera el riesgo de concentración de clientes en unas pocas firmas, al eliminar el requisito de la experiencia previa de los auditores para poder optar por un encargo de auditoría de una Entidad de Interés Público, lo que hace que puedan acceder nuevos auditores a la auditoría de este tipo de sociedades.

A pesar de que su existencia es previa a la actual LAC, el Comité de Auditoría es un órgano que asegura en mayor medida la independencia de los auditores, lo que transmite mayor fiabilidad de los estados financieros de las entidades. Se dota de mayor responsabilidad al Órgano de Administración ya que es el responsable y el que formula las cuentas anuales de las sociedades, el auditor no es el responsable de los estados financieros, pero sí de la opinión expresada en su informe sobre los mismos.

Por otro lado, en esta última ley, se han incorporado también limitaciones sobre los honorarios de otros servicios prestados a la entidad por la firma de auditoría, pero no ha solucionado del todo el problema al seguir existiendo concentración en unas pocas firmas de servicios profesionales en España. Además, es posible que las firmas de auditoría no sean del todo transparentes con el detalle de los honorarios percibidos por otros servicios. Bajo esta premisa surge la reflexión de si es necesario limitar la variedad de servicios de las firmas auditoras con el fin de evitar el conflicto de intereses entre los servicios prestados a una misma compañía.

Tratando de responder a la primera pregunta que se planteaba en la introducción de este análisis: ¿Puede ser el auditor realmente independiente cuando los honorarios los paga el cliente? Este es uno de los puntos más críticos del sistema, ya que, aunque los ingresos por los honorarios de auditoría no supongan un gran porcentaje de la cifra de negocios de la firma auditora o del auditor independiente, el hecho de que la empresa pague por dicho servicio, que en algunos casos pueda suponer un informe con salvedades o que no resulte de agrado para ésta podría hacer cuestionarse la independencia de los auditores, puesto que existe el riesgo de que la empresa auditora no sea suficientemente diligente en la realización de los trabajos para mantener el servicio en ejercicios posteriores o se sienta presionada por el cliente por el riesgo de perder dichos honorarios si el cliente no está contento con los servicios prestados. Al final el auditor debe priorizar por encima de esto, la objetividad, el escepticismo profesional y por supuesto, su independencia.

No es una disputa de fácil solución, y por ello en ninguna de las normativas que regulan esta materia se ha cuestionado este punto, solo se hace referencia a que se considera una amenaza a la independencia el que los honorarios por los servicios de auditoría percibidos de un mismo cliente supongan un porcentaje elevado de la cifra de negocios de una firma auditora. Pero existe riesgo aunque los honorarios no supongan un porcentaje significativo de la cifra de negocio de la sociedad e auditoría o auditor individual.

En cuanto a si las reformas de la Ley de auditoría han tenido que ver o han surgido por los escándalos financieros, es posible concluir que ciertamente han sido consecuencia de los escándalos financieros que han puesto en duda la independencia de los auditores, como fue el caso Enron con la publicación de las SOX, y los de Pescanova y Bankia que impulsaron la ley de auditoría 22/2015. Además, en las normativas tanto a nivel europeo como español, cada vez más han endurecido las incompatibilidades a los servicios de auditoría y se han incrementado los requisitos que se deben cumplir para que se considere una firma independiente.

Podemos decir, además, que las empresas auditoras se han visto afectadas por estos escándalos financieros, ya que, aunque no hayan sido sancionadas ni declaradas culpables, han enturbiado su imagen, como en el caso de Arthur Andersen, que llegó a desaparecer antes incluso de ser sancionada, ya que había perdido la credibilidad para sus clientes o PWC en el caso de Aena.

No cabe duda, que la consecuencia principal de estos escándalos ha sido poner en duda la imagen de los auditores cuestionando su independencia y la objetividad de sus trabajos. Lo que conlleva a su vez a una menor fiabilidad de la información financiera de las sociedades.

En conclusión, cada vez se tiende más a una mayor regulación en materia de independencia de los auditores y una mayor supervisión pública en este aspecto, pero esta independencia no puede ser garantizada completamente por la legislación, sino que es necesario establecer controles internos que aseguren el cumplimiento y el buen hacer de sus profesionales.

Resulta necesario revisar si es posible establecer nuevos mecanismos de control, así como la creación de un organismo único que centralice el cobro de los honorarios por los servicios de auditoría y asigne de forma independiente la empresa auditora que realice el servicio, evitando así el riesgo de independencia.

## BIBLIOGRAFIA

- Alonso, A. D. (2002). La formación ética de los contadores públicos ante el caso Enron-Andersen. Revista Contaduría y Administración, 208(0).
- Arroyo María, Artucha, Izaskun y Arroyo, Antonio M. “El fraude contable Parmalat” Revista Comillas. <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/6467>
- Banco de España, “INFORME SOBRE LA CRISIS FINANCIERA Y BANCARIA EN ESPAÑA”, 2008 -2014
- Barbadillo, E. R., Humphrey, C., & Benau, M. A. G. (2000). Auditors versus third parties and others: the unusual case of the Spanish audit liability “crisis”. Accounting History, 5(2), 119-148.
- Blog Caso Parmalat (2011) <https://casoparmalat.wordpress.com/2011/09/13/cronologia-diciembre-2003/>
- BOE nº 69, (2018) Resolución de 13 de febrero de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- BOE núm. 169, 15 Julio 1988
- Ceberio Ortuzar, Jaime. (2012). Revista de auditores; nº17; (pp. 30)
- Cifuentes, A. (2010). La ley Sarbanes-Oxley de 2002. Apuntes Contables, (10).
- Cinco Días (2014) Expediente del ICAC a la auditora BDO por Pescanova [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2014/03/13/empresas/1394714608\\_829629.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2014/03/13/empresas/1394714608_829629.html)
- Cinco Días (2014) La fiscalía italiana investiga a las auditoras de Parmalat [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2004/01/20/empresas/1074609580\\_850215.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2004/01/20/empresas/1074609580_850215.html)
- Circular ES14/2015, (2015) 21 de septiembre de 2015 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- Congreso de los Estados Unidos, 2002. Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745. Washington DC: 30 Julio 2002.Seccion 2-3
- Cortijo Gallego, V. (2007). Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español.

- Cruz Amirante, Juan (2008) <https://www.eleconomista.es/economia-eAm-argentina/noticias/8543268/08/17/Lo-que-aprendimos-y-lo-que-olvidamos-del-caso-Enron.html>
- Del Castillo, Ignacio (2007) Gowex: un negocio complejo y difícil de rastrear <https://www.expansion.com/2014/07/07/empresas/tmt/1404714614.html>
- Delgado, Cristina (2013) Pescanova justifica el despido al auditor por no haber descubierto su engaño [https://elpais.com/economia/2013/04/08/actualidad/1365449628\\_496472.html](https://elpais.com/economia/2013/04/08/actualidad/1365449628_496472.html)
- Díaz-Zorita, A. L., & Moracho, F. S. (1999). La Ley de Auditoría española, su significación y bases para una posible reforma «. Revista de Contabilidad, 2(4), 49-107.
- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas
- Directiva 2014/56/UE Del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas
- Economía digital (2014) La larga mano de PwC paraliza la salida a bolsa de AENA [https://www.economiadigital.es/empresas/la-larga-mano-de-pwc-paraliza-la-salida-a-bolsa-de-aena\\_161116\\_102.html](https://www.economiadigital.es/empresas/la-larga-mano-de-pwc-paraliza-la-salida-a-bolsa-de-aena_161116_102.html)
- EFE (2008) Cronología del caso Gescartera <https://www.20minutos.es/noticia/363442/0/cronologia/caso/gescartera/>
- EFE (2007) Gescartera sacó 5 millones de euros en «operaciones raras» <https://www.lavozdegalicia.es/noticia/economia/2007/11/14/gescartera-saco-5-millones-euros-operaciones-raras/00031195068311884452920.htm>
- Ekaizer, Ernesto (2019) ¿Qué pasó con el informe de Deloitte? [https://elpais.com/economia/2019/03/05/actualidad/1551800194\\_167378.html](https://elpais.com/economia/2019/03/05/actualidad/1551800194_167378.html)
- El confidencial (2014, 5 de agosto). El auditor de Gowex ingresa en prisión al no depositar la fianza de 200.000 euros.



[https://www.elconfidencial.com/espana/2014-08-05/el-juez-pedraz-ordena-la-detencion-y-el-ingreso-en-prision-del-auditor-de-gowex\\_172356/](https://www.elconfidencial.com/espana/2014-08-05/el-juez-pedraz-ordena-la-detencion-y-el-ingreso-en-prision-del-auditor-de-gowex_172356/)

- El Economista (2008) La historia del escándalo financiero de Gescartera <https://ecodiario.eleconomista.es/espana/noticias/437218/03/08/La-historia-del-escandalo-financiero-de-Gescartera.html>
- El País (2006) El caso Enron [https://elpais.com/economia/2006/07/05/actualidad/1152084782\\_850215.html](https://elpais.com/economia/2006/07/05/actualidad/1152084782_850215.html)
- Fundación Compromiso y Transparencia, informe sobre “Transparencia e independencia del auditor externo de las empresas del IBEX 35 y del sector asegurador”.
- Gondra Aranda., Fco.Javier., (2013). Los aspectos jurídicos del auditor independientes de cuentas. Ed. Thomson Reutes; capítulo 2; (pp. 141)
- Gonzalo Angulo, J (1995). La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 595- 629.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). The fall of Enron. Journal of economic perspectives, 17(2), 3-26.
- ICAC (2013) Resolución de 20 de diciembre de 2013 del ICAC, por la que se publica la modificación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011
- Instituto de Contabilidad y Auditorías de cuentas Ministerio de Economía y Hacienda., (1990). El objetivo de relevancia en el informe de auditor independiente; Ed.ICAC., capítulo 2; (pp.419)
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (2011). Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (Adaptación de la NICC 1 en España), artículo 16 y ss. España: ICAC.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (2013). Norma internacional de auditoria 220 control de calidad de la auditoria de estados financieros (NIA-ES 220, Norma Internacional de Auditoría 220 adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del ICAC, de 15 de octubre de 2013) adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013. Norma internacional de auditoría: Objetivos globales del Auditor Independiente y Realización de la auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES 200).
- J.A.B. (2014) La firma que destapó el fraude contable de Gowex pensaba ampliar sus acusaciones si «seguía la farsa» <https://www.abc.es/economia/20140707/rc-firma-destapo-fraude-contable-201407071918.html>
- Jaramillo, M., García, M., & Pérez, M. (2003). Escándalos financieros y su efecto sobre la credibilidad de la auditoría. [http://aeca1.org/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xviicongresoaecca/cd/103d.pdf](http://aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaecca/cd/103d.pdf).
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas
- Mattessich, R. (2003). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Documento de trabajo. [http://www.uam.es/personal\\_pdi/economicas/icanibano/2007/Tema, 202](http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/icanibano/2007/Tema, 202).
- Merca2 (2017) Las chapuzas de la auditoría de Gowex, al descubierto <https://www.merca2.es/gowex-chapuzas-auditoria-descubierto/>
- Miguel Antonio Cano Castaño, Miguel Ángel y Mauricio Castro, Rene <http://interamerican-usa.com/articulos/Gob-Corp-Adm/Art-Parmalat.htm>
- Mundo de la empresa (2018) Empresas: pescanova, la historia de los productos del mar <http://mundodelaempresa.blogspot.com/2018/05/empresas-pescanova-la-historia-de-los.html>
- Muñoz Encimas, Miguel Ángel (2017) Bankia, historia de un desastre anunciado [https://cadenaser.com/ser/2017/02/21/economia/1487701797\\_103980.html](https://cadenaser.com/ser/2017/02/21/economia/1487701797_103980.html)
- Principios Contables Generalmente Aceptados en Estados Unidos Normas FASB (*Financial Accounting Standards Board*)
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011
- Recomendación de la Comisión de 15 de noviembre de 2000 sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea
- Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público
- Reglamento (UE) No 537/2014 del parlamento europeo y del consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 29 de octubre de 2012 por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas
- RTVE (2008) Las claves del caso Gescartera  
<https://www.rtve.es/noticias/20080327/claves-del-caso-gescartera/11212.shtml>
- Trigueros Pina, J. (2012). Auditoría. Madrid: Ediciones Francis y Taylor.